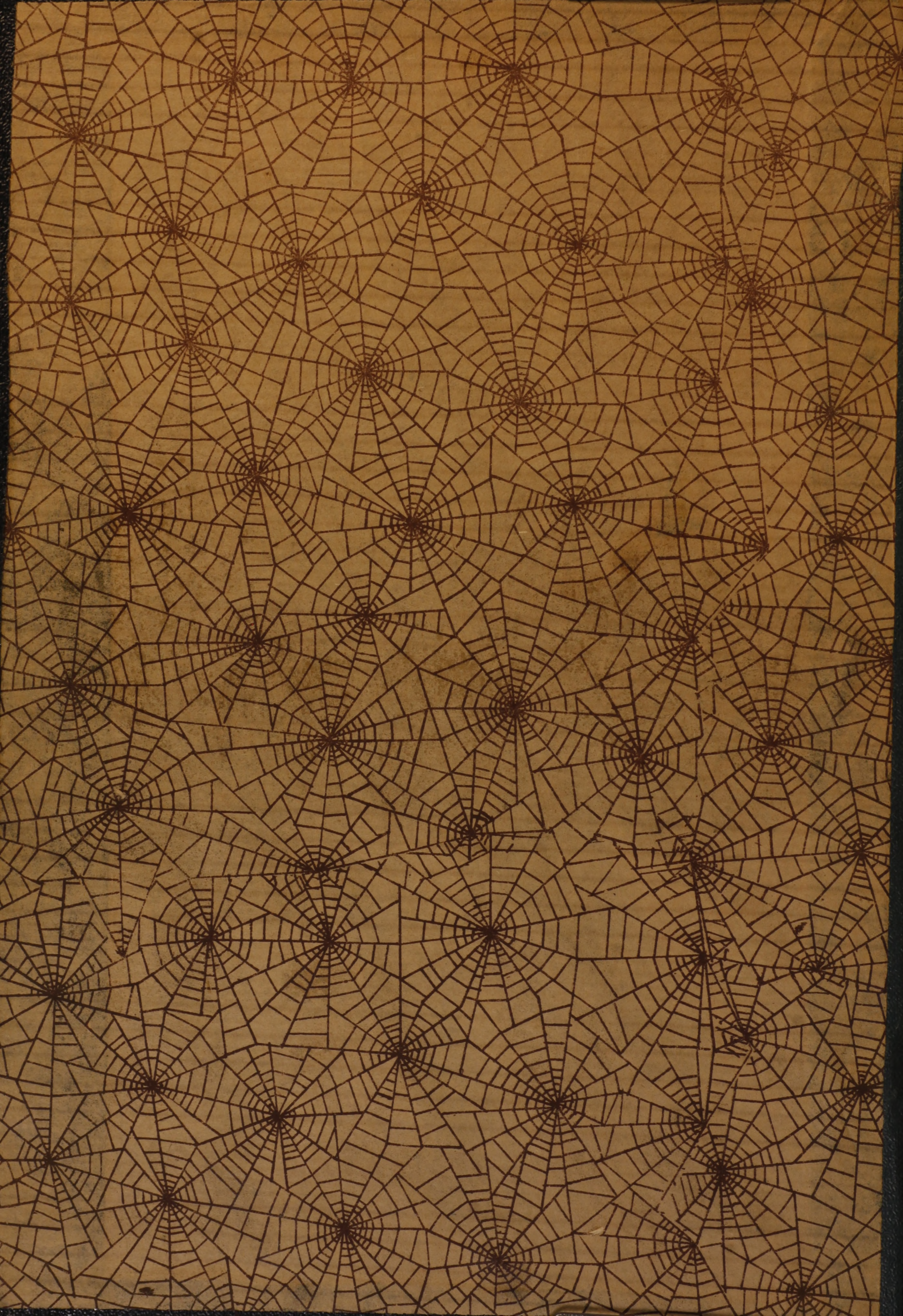
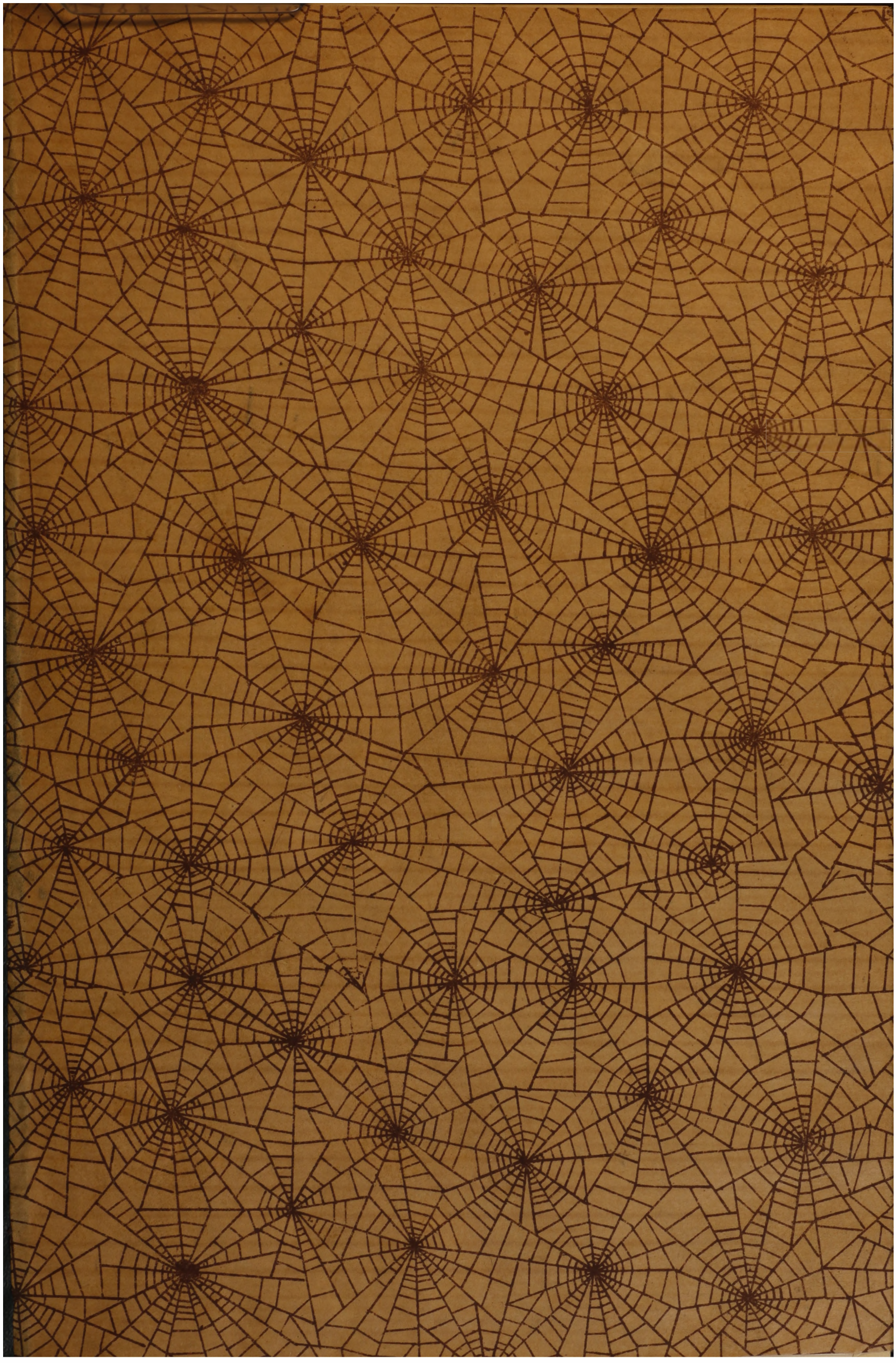




ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ Δη
ΑΝΔΡ. Κ. ΛΑΜΠΡΟΠΟΥΛΟΥ
ΘΥΡΙΣ ΙΗ ΑΡΙΘ. 34

ATHANASE J. SBAROUNIS
DOCTEUR EN DROIT (LAUSANNE) - DOCTEUR ÈS SC. ÉCON. ET COMMERC. (ATHÈNES)
DIRECTEUR DES CONTRIBUTIONS DIRECTES AU MINISTÈRE DES FINANCES EN GRÈCE

L'IMPÔT SUR LE REVENU EN GRÈCE

ÉTUDE HISTORIQUE, CRITIQUE ET COMPARÉE

PRÉFACE
de Monsieur G. CAFANDARIS
Ancien Premier Ministre en Grèce, ancien Ministre des Finances etc.

ATHÈNES
IMPRIMERIE "PYRSOS., S. A.
1933

Τῷ ἀγαπητῷ Συναδέλφῳ
Κυρίῳ Ἀ. Δαμπροπούλου
Μέ πολλήν ἐκτίμησιν καί φιλίαν
Ἀλμπαρούν

L'impôt sur le revenu en Grèce

La présente étude a été soumise au Ministère des Finances le 22 mars 1933 (N° Σ 3510). Elle a englobé aussi, en *Addendum,* les amendements apportés à la législation jusqu'à l'achèvement de l'impression (septembre 1933).

A LA MÉMOIRE

DE FEU M. M. RAZIS

CONSEILLER A LA COUR DES COMPTES

ANCIEN INSPECTEUR GÉNÉRAL DE FINANCES EN GRÈCE

UN DES PIONNIERS DE LA RÉFORME EXAMINÉE

PRÉFACE

La lassitude économique des nations, si elle devait se prolonger, ne manquerait pas, selon toute probabilité, de mettre, tôt ou tard, les gouvernements devant la nécessité de ne plus adapter passivement les ressources de l'État aux conditions économiques existantes. Les gouvernements auront à modifier, du moins en partie, la forme et la synthèse de l'économie générale, afin de créer des recettes sans charger de nouveau le peuple.

Cette nécessité, rendue inéluctable du fait qu'une compression importante des dépenses du budget ne peut être obtenue qu'au détriment de l'organisme étatique, donnera une impulsion plus forte à l'économie dirigée. Une adoption plus ample de ce principe, qui a même déjà reçu presque partout un commencement d'application, substituera, au simple contrôle actuel de l'État sur la vie économique, l'exploitation directe de certaines grandes entreprises productives et commerciales, qui fourniront les moyens de faire face aux besoins sociaux toujours croissants.

Toutefois, une transformation simultanée, si radicale, de l'économie privée et de l'économie publique n'ira pas sans une longue préparation et le remplacement complet des impôts par d'autres ressources ne semble pas imminent. C'est pourquoi, l'examen des systèmes fiscaux et toute contribution éclairée à la réforme des impôts et à la répartition plus équitable des charges publiques ne peuvent être que bien accueillis, surtout dans notre pays où les études de ce genre sont encore déficientes, malgré le récent essor qu'ont pris ici les sciences économiques.

A ce point de vue, l'ouvrage, si vaste et si documenté, de M. Sbarounis, sur les impôts directs, dépasse le cadre habituel des études, faites en Grèce jusqu'à présent, sur cette question. L'auteur analyse la partie la plus essentielle et la plus enchevêtrée du problème fiscal de notre pays sous la double lumière de sa forte culture scientifique et de sa longue expérience acquise à

la Direction du service des Contributions Directes Son travail vient combler une lacune importante et mérite d'être accueilli avec gratitude.

* * *

M. Sbarounis procède, plus spécialement, dans le présent traité, à l'examen des résultats de la refonte des impôts directs, que la Grèce a courageusement réalisée en 1919, guidée par l'expérience de la grande guerre qui a fait ressortir la mission inappréciable d'un impôt sur le revenu parfaitement organisé.

Trois lois ont introduit cette réforme : a) la loi nº 1640, établissant un «impôt sur les revenus nets» ; b) la loi nº 1642, établissant un «impôt sur la plus-value spontanée de la propriété immobilière» ; et c) la loi nº 1641, modifiant et codifiant «l'impôt sur les successions, les donations, les dots et les gains de lots». Les deux premières frappaient le revenu et la rente foncière, c. à d. le revenu tel qu'il est conçu, dans un sens large, par la majeure partie de la doctrine universelle.

* * *

La réforme a avancé à travers des obstacles innombrables. Elle fut réalisée dans une période de gloire pour le pays et de prospérité pour son économie, mais ces conditions favorables n'ont, malheureusement, pas duré longtemps. La guerre, qui pour la Grèce ne devait pas prendre fin avec la paix générale, la débâcle d'Asie Mineure et les problèmes difficiles qui en surgirent et dont un grand nombre attendent encore une solution, le changement continuel de «statu quo» et l'instabilité politique, enfin l'influence profonde de la crise mondiale, ont été autant d'épines qui menaçaient d'étouffer le jeune arbre. Les impôts directs, pendant ce temps, ont passé par des épreuves sérieuses, et le principe de l'interdépendance des conditions politiques et des finances publiques s'est complètement vérifié en Grèce.

Abandon des lois, pratiquement demeurées sans application, pendant un certain nombre d'années après la réforme ; introduction de contributions directes nouvelles, notamment de l'impôt sur la fortune globale et élévation excessive des taux, mesures auxquelles l'État a eu recours dans le cadre de l'effort «héroïque» pour reconstituer l'économie du pays et pour résoudre une foule de questions

vitales ; mécontentement des contribuables, provoqué par la hausse démesurée de la charge fiscale et par la réclamation en bloc d'impôts arriérés de plusieurs années ; surcharge de l'Administration, dont la tâche était devenue très rude ; recherche d'un soulagement dans le changement continuel des lois, mais aussi, il faut le dire, satisfaction d'ambitions réformatrices (près de cent cinquante lois modifiant la loi initiale !) ; saute d'un principe financier à un autre contraire et succession continue de systèmes selon les principes du parti au pouvoir : ne sont-ce pas là des faits, capables de déjouer tout noble effort, d'entraver le développement du civisme fiscal et de priver le système d'impôts d'une directive stable ?

Ces évènements sont analysés et critiqués minutieusement par l'auteur qui indique, en outre, certains vices de la réforme initiale même, notamment dans le domaine de l'imposition agricole, faute de cadastre.

* * *

L'expérience, acquise à travers ces difficultés et par l'application des lois, dicte certaines mesures, que l'auteur indique et examine en adaptant aux conditions du pays les préceptes scientifiques et la pratique de certains pays qu'il a étudiée sur place, au cours des missions qui lui ont été confiées, à cet effet, par le Gouvernement Hellénique.

L'auteur ne manque pas de soumettre à une critique judicieuse l'introduction en Grèce du système d'imposition du «revenu consommé», évalué sur la base d'indices de dépense, et prend position pour la théorie opposée qui adopte l'imposition du «revenu produit». L'impôt synthétique sur le revenu personnel global, tel qu'il était avant 1930, suivait ce second principe que le législateur a, sans raison apparente, abandonné plus tard pour frapper le revenu consommé, croyant ainsi encourager l'épargne. Mais, en Grèce, l'épargne est suffisamment favorisée par la grande proportion des impôts indirects ; et c'est à juste titre que l'auteur prétend que «l'éclectisme du système fiscal moderne implique, dans l'impôt personnel global, la taxation du 'revenu produit' d'après la 'capacité de paiement'». Mais le législateur grec, en privant cet impôt de sa propriété de redresser les iniquités créées par les impôts indirects, l'a détourné de sa destination principale, sinon unique. De plus, ainsi que cette étude nous l'explique d'une façon détaillée,

l'imperfection de la loi hellénique fait que celle-ci n'arrive même pas à protéger l'épargne, comme c'est le cas en Belgique, où un système indiciaire d'imposition est aussi en vigueur.

* * *

L'étude envisage aussi la possibilité de développement des recettes de chaque impôt, d'une part, et de tous les impôts directs ensemble, d'autre part. Cette recherche nous convainct que des rendements satisfaisants ont été atteints, mais qu'une amélioration est encore possible.

Trois conclusions incontestables sont tirées de la description générale et plus spécialement des tableaux explicatifs :

a) Le rendement des impôts directs, calculé en drachmes par rapport au nombre indice, présente un accroissement continuel et dépasse de beaucoup les niveaux d'avant guerre.

b) Le système de l'imposition directe a subi un changement profond : tandis que, avant la guerre, 68 °/₀ du total des impôts directs étaient fournis par l'imposition agricole, basée sur des principes condamnés par la science et obérant intolérablement la production nationale, aujourd'hui, cette imposition ne représente plus que le 24 °/₀, le reste ayant été gagné par les autres impôts (sur la propriété bâtie, sur les valeurs mobilières, sur les entreprises industrielles et commerciales etc.).

c) Les pourcentages des impôts directs, par rapport au total des recettes publiques, ne sont pas inférieurs à ceux des autres pays balkaniques et de certains pays occidentaux, tandis que la charge des impôts directs par tête d'habitant est en Grèce beaucoup plus forte que dans ces pays, surtout si l'on tient compte du revenu national.

Enfin, le fonctionnement de la Juridiction Administrative fiscale et l'accomplissement des devoirs de l'Administration ont marqué, depuis quelques années, des progrès satisfaisants. En général, les progrès constatés jusqu'à présent autorisent l'espoir d'une évolution heureuse des impôts directs, évolution qui, partout et toujours, nécessite un effort de longue haleine et des directives stables.

* * *

La réforme de 1919, malgré les critiques qui lui ont été adressées, s'imposait. D'ailleurs, l'amélioration qui, nonobstant les difficultés presque insurmontables rencontrées, a été réalisée

dans la répartition des charges fiscales et dans le rendement des impôts, l'a justifiée «a posteriori». L'esprit dont elle était imbibée, esprit de justice sociale et de sincérité démocratique, doit inspirer tout effort de refonte du système d'impôts. La fiscalité, qui retient même les gouvernements progressifs des innovations hardies, deviendra moins pressante, si l'on recherche des compensations dans l'organisation de l'économie sur un plan plus productif pour l'État et qui embrasse toutes les manifestations de la vie économique.

En tout cas, que les tendances conservatrices prévaillent ou que souffle un vent radical, l'ouvrage de M. Sbarounis sera, en ce qui concerne la question des impôts directs en Grèce, un guide précieux pour leur conception théorique et pratique, pour leur gestion politique et pour leur acheminement rapide ou lent vers le progrès.

G. CAFANDARIS

Athènes, décembre 1933.

PREMIÈRE PARTIE

LES IMPÔTS DIRECTS EN GRÈCE AVANT LA RÉFORME DE 1919

CHAPITRE I.

APERÇU HISTORIQUE

Considérations Générales.

Étant donné le caractère national que revêt le système fiscal, une étude de l'impôt sur le revenu en Grèce, doit forcément englober aussi un examen de l'évolution de ses impôts directs. Mais la longue histoire du peuple hellénique et surtout sa prépondérance dans les temps anciens, ne donnent pas de nourriture abondante à l'étude d'un impôt qui est le fruit de discussions plutôt récentes.

Dans la recherche du système qui s'adapte le mieux au peuple hellénique, l'examen historique sera donc très succint (1).

Les impôts directs dans la Grèce Antique.

Parmi les systèmes dans l'antiquité c'est certainement celui d'Athènes qui présente le plus grand intérêt (2).

---

(1) Pour une documentation plus détaillée sur cette partie de la question, on pourra avoir recours aux vastes travaux de Monsieur A. ANDRÉADÈS, Professeur à l'Université d'Athènes et membre de l'Académie.

Le savant hellène, ayant soutenu avec ardeur l'opinion que le système financier de chaque pays a un caractère national, a consacré une très grande partie de son activité à la recherche historique et à la critique du système financier de notre pays.

Au cours de la présente étude nous avons cité à plusieurs reprises ses ouvrages.

(2) Pour leur étude se référer à l'œuvre monumentale de M. A. ANDRÉADÈS «*Histoire des Finances Publiques Helléniques*», écrite en

D'ailleurs les finances athéniennes ont été le mieux étudiées. Mais, même pour elles et encore plus pour celles d'autres époques, un grand nombre de points n'ont pas encore été tirés au clair et les divergences d'opinion dans les discussions surgies empêchent toute conclusion certaine.

Quant à l'impôt direct qui nous intéresse, on pourrait se hasarder à faire les remarques suivantes.

Les ressources du fisc, dans la Grèce Antique, vu les guerres interminables, provenaient, en grande partie, des tributs versés par l'ennemi et des versements des alliés (1), l'impôt n'étant qu'un appoint (2).

---

grec (Athènes, 2e édition 1928), traduite en allemand : *Geschichte der Griechischen Staatswirtschaft.* Band I, von der Herohenzeit bis zur Schlacht bei Chaironeia, (Deutsch von Prof. Dr. Ernst Meyer, Drei Masken Verlag, A. G., München, 1931) pages 460 et XVII, avec une introduction du Prof. S. Ziebarth, disant entre autres que l'oeuvre «*offrira des services inestimables à la science internationale* . Voir aussi les sources et la riche bibliographie, y mentionnées.

Une autre étude intéressante est : B. LAUM dans *Handbuch der Finanzwissenschaft* von *W. Gerloff* und *F. Meisel,* Tübingen, 1926, Bd I Chap. «Entstehung der Oeffentlichen Finanzwirtschaft» : Griechenland, Zeitalter des Hellenismus, Uebergang vom Altertum zum Mittelalter (p. 190 - 200 et 207 - 8).

De l'étude des finances athéniennes, selon A. ANDRÉADÈS (op. cit. p. 47), des enseignements précieux, même pour les finances du XXe siècle, peuvent être tirés.

(1) «Économie parasitique, la guerre nourrissant la guerre» (A. ANDRÉADÈS op. cit. p. 7). Elle se réfère plutôt aux temps reculés où le butin aussi comptait parmi les ressources. Une période exceptionnelle et plus humanitaire est celle d'Alexandre le Grand (Cf. A. ANDRÉADÈS *Les finances de Guerre d'Alexandre le Grand,* dans les «Annales d'histoire économique et sociale», Paris, 15 juillet 1929, p. 321 et suiv.).

(2) Voici un petit résumé de l'évolution subie par l'impôt direct dans l'antiquité :

I. *Temps homériques.* Il y avait deux formes d'impôt direct (A. ANDRÉADÈS *Histoire* etc., op. cit. p. 21 - 24) : *δωτῖναι,* présents offerts dans des occasions extraordinaires et *θέμιστες,* contributions périodiques, payées obligatoirement et régulièrement.

Les impôts directs de cette époque sont payés en nature et ne sont pas proportionnés au revenu ou au capital (LAUM, op. cit p. 190 : «on ne doit pas songer à une gradation de quotité d'après la fortune»). Ils sont un mélange d'impôts et de dons, marquant une évolution du

L'impôt direct était contraire au sentiment de la liberté, incompatible avec la qualité de citoyen.

---

caractère volontaire et extraordinaire vers un caractère obligatoire et régulier.

II. *Temps minoïques et de Mycènes.* Leurs finances n'ont presque point été étudiées ; mais il est probable qu'on prélevait des tributs sur les peuples soumis (ANDRÉADÈS op. cit. p. 30. S. XANTHOUDIDÈS *Civilisation Crétoise* en grec, Athènes, 1904 p. 98).

III. *Sparte.* Ses finances sont très peu connues. Sparte, n'ayant pas d'autres ressources, les recherchait principalement dans les impôts et dans un système décentralisateur chargeant les alliés des dépenses de guerre. L'impôt direct apparaît dans deux cas : a) les *εἵλωτες* (ilotes) contribuaient une part de la production (ce qui constituait en partie de l'impôt et du fermage) et b) les *περίοικοι* payaient un impôt dont on ne connaît ni le nom, ni le taux, ni l'étendue. Les spartiates présentent un exemple classique de peuple qui offre à profusion son sang, mais ne donne pas facilement son argent (ANDRÉADÈS op. cit. p. 57 et 71 recherche les causes de leur *φιλοχρηματία*).

IV. *Temps classiques.* Mr ANDRÉADÈS (op. cit. p. 95-240) divise leurs finances aux quatre catégories d'«Économie» d'Aristote (cf *L'Économique* chap. A du livre II) : a) «royale», b) «satrapique», c) «tyrannique» et d) «politique» ; il ajoute aussi une cinquième catégorie, finances publiques «sacrées». Les finances d'Athènes ont une grande similitude avec celles de l'économie «politique», mais en raison de leur importance, elles doivent être mentionnées séparément.

A cette époque, l'impôt direct n'avait pas d'importance.

A l'«économie royale», dont le type représentatif était le régime de Darius, continué au temps d'Alexandre et de ses héritiers, le seul impôt était la *ταγή* avec les «présents»; la *ταγή* était un tribut payé par les provinces (gouvernées par les satrapes) à l'empire (gouverné par le grand roi) et acquitté d'habitude en nature.

L'«économie satrapique» devait trouver les moyens nécessaires au gouvernement local et au paiement de la *ταγή*· le satrape, entre autres recettes, avait recours : a) à un impôt *foncier,* une sorte de dîme sur les produits, b) à l'*ἐπικεφάλαιον* un impôt de capitation et d) au *χειρωνάξιον* un impôt de patente.

Dans l'«économie tyrannique» les contributions sont très oppressives. La tyrannie, caractérisée par le gaspillage et basée non pas sur la légalité mais sur la violence, avait recours à toute sorte de ressources ; quant à l'impôt direct, il était prélevé sous toutes les formes connues en ce temps-là.

L'«économie politique», celle des villes libres helléniques, avait cinq caractéristiques principales (ANDRÉADÈS op. cit. p. 154—9, LAUM op. cit. p. 192) : a) l'absence d'impôts directs ordinaires; b) des recettes consistant en impôts indirects et en trois autres ressources principales :

C'est pourquoi l'impôt direct ordinaire n'existait pas; et même existant dans des cas rares ou dans le cas d'étrangers, de

---

les *λειτουργίαι*, les *ἐπιδόσεις* et l'*εἰσφορὰ* (examinées plus bas au chap. des finances athéniennes); c) le caractère volontaire des λειτουργίαι d) l'individualisation des dépenses et e) le fermage des deniers publics.

V. Athènes. La politique grandiose suivie par les athéniens avait besoin de finances robustes et une très grande attention a été donnée à celles-ci (pour leur étude cf. A. ANDRÉADÈS op. cit. p. 241—500 et la riche bibliographie qu'il y mentionne et dont il faut surtout citer A. BOECKH: Staatshaushaltung der Athener, 3e éd. par Max Fränkel, 2 vol., Berlin, 1886, traduit en plusieurs langues). Les recettes d'Athènes se distinguaient en recettes «ordinaires», recettes d'«extra-frontières», et recettes «extraordinaires».

L'impôt à citer parmi les recettes d'extra-frontières est le *φόρος*, remplacé plus tard par la *σύνταξις*; il était versé par les alliés. Peu à peu il est devenu si onéreux qu'il a joué un rôle décisif dans l'histoire d'Athènes (A. ANDRÉADÈS op. cit. p. 388. LAUM op. cit. p. 195).

L'impôt direct ordinaire, incompatible avec la liberté et intolérable pour le citoyen, ne visait que les étrangers, les esclaves et les courtisanes, qui payaient le *μετοίκιον*, le *ξενικόν*, le *τριώβολον* et le *πορνικόν*, des impôts de capitation.

A défaut d'impôts directs ordinaires, les citoyens étaient obligés aux «*λειτουργίαι*» ordinaires. Celles-ci étaient de plusieurs sortes, mais les principales en étaient: la *χορηγία* (c. à. d. l'organisation de danses), la *γυμνασιαρχία* (organisation de courses et de jeux) et l'*ἑστίασις* (dîners).

Les dépenses nécessaires étaient assez lourdes. Afin de parer aux protestations, l'établissement des rôles était sujet à l'*ἀντίδοσις* qui a constitué un moyen de constatation des plus admirables et des plus efficaces. D'après l'antidosis, la personne désignée pour la liturgie avait le droit d'indiquer une autre personne, si elle croyait plus juste que cette dernière en supportât la charge; et si sa prétention était démontrée exacte, elle était exemptée. Aux temps reculés, il paraît que l'échange des fortunes en était la sanction, mais plus tard on eut recours à la justice (ANDRÉADÈS op. cit. p. 370). Ce moyen de contrôle mutuel des citoyens avait des résultats merveilleux.

Parmi les recettes extraordinaires, celles qui intéressent notre étude sont la τριηραρχία et l'εἰσφορά.

La *τριηραρχία* était une institution obligeant au maintien du vaisseau et de son armement. Cette liturgie avait au début un caractère plutôt militaire, le contribuant ayant aussi le commandement du vaisseau. Mais peu à peu, surtout à cause des grosses charges, la liturgie fut entreprise conjointement par plusieurs personnes (*συντριηραρχία*), et l'institution fut graduellement modifiée en un moyen purement financier. La charge était répartie également sur les contribuants; mais Démosthène, trouvant le système injuste, proposa une loi, d'après laquelle les

vassaux etc., il était insignifiant.

Mais l'aversion du peuple pour l'impôt n'était pas due à un

---

charges devaient être supportées par les contribuants en proportion de leur fortune (d'après Gilbert; ANDRÉADÈS en doute, op. cit. p. 412).

La triérarchie était complétée par l'antidosis. Au point de vue financier, cette institution fut très avantageuse, parce que l'émulation des contribuants les incitait à payer des sommes supérieures à celles qu'un impôt aurait pu produire (ANDRÉADÈS, op. cit. p. 414).

L' εἰσφορὰ était une ressource considérable et systématique et présente le plus grand intérêt pour notre étude. Mais les points contestés à son sujet sont assez nombreux.

Certains écrivains ont prétendu qu'elle date de Solon (ceci est admis aussi par E. SELIGMAN, *Progressive taxation in theory and Practice,* 2nd ed. of the Amer. Econ. Assoc. Quart., 1908 p. 11 et par LAUM op. cit. p. 191 etc.). Mais c'est à présent contesté et l'on tend à croire qu'elle a été appliquée plus tard pour la première fois (voir l'exposé très intéressant de A. ANDRÉADÈS op. cit. p. 420—5 avec conclusion qu'elle ne date pas de Solon). En tout cas, elle ne fut définitivement organisée qu'au temps de Nausinicus.

L' εἰσφορὰ était une mesure extraordinaire, un impôt destiné à couvrir des dépenses de guerre ou d'autres besoins urgents. Ceci est incontestable. Mais il est contesté que l' εἰσφορὰ eût été un impôt de répartition.

L' εἰσφορὰ se basait sur le τίμημα. On ne sait pas au juste si ce τίμημα, servant de matière imposable, consistait de capital ou de revenu.

Toutefois la conclusion d'Andréadès qu'il s'agit d'un impôt sur le capital est la plus probable (A. ANDRÉADÈS, op. cit. p. 426—7 expose 3 théories sur le τίμημα dont deux se réfèrent au montant de celui-ci. La théorie de Rodbertus, admise aussi par E. Seligman, op. cit. p. 12, que l'impôt vise le revenu et celle de Bœckh qu'il se composait d'impôt sur le revenu et d'impôt sur le capital, ne semblent pas être justifiées).

Le τίμημα était subdivisé en συμμορίαι c. à. d. parties égales, dans lesquelles les contribuants étaient groupés (Gilbert croit qu'ils étaient classés en nombre variant selon leurs contributions de sorte que chaque συμμορία fût à même de payer à peu près la même somme). Le rôle, appelé διάγραμμα, contenait les noms et la fortune des contribuants; à cette dernière étape il paraît que l' εἰσφορὰ devenait un impôt de répartition ce qui établissait aussi le contrôle mutuel.

Mais pour la facilité du trésor public on institua la προεισφορὰ d'après laquelle l'impôt était versé par les plus riches citoyens, avec le droit pour eux de percevoir sur les autres citoyens le montant de leur inscription.

On conteste si, au point de vue théorique, l'εἰσφορὰ était progressive ou proportionnelle. Quand-même l'universalité de l'impôt résulte de biens des sources, mais à côté d'elle, on avait pris, paraît-il, la mesure inévitable d'exempter les fortunes ne dépassant pas une certaine limite.

manque de patriotisme. L'absence d'impôt ordinaire était suppléée par diverses ressources extraordinaires, qui, quoique ne portant

A. ANDRÉADÈS (op. cit. p. 430-6) admet plutôt que l'impôt était proportionnel, mais qu'en pratique les plus riches contribuaient pour des sommes supérieures à leur proportion. Complétant la théorie de Bœckh, quoiqu'il ne l'admette pas, il donne le tableau suivant :

Classes	Produit	Propriété immobilière	Τίμημα	Impôt 2 %
Classe A (πεντακοσιομέδιμνοι)	1.000 dr.	12.000 dr.	La propiété entière	240 dr.
	750 „	9.000 „		180 „
	500 „	6.000 „		120 „
Classe B (ἱππεῖς ou τριακοσιομέδιμνοι)	450 „	5.400 „	les 5/6 soit 4.500	90 „
	400 „	4.800 „	4.000	80 „
	300 „	3.600 „	3.000	60 „
Classe C (ζευγῖται)	250 „	3.000 „	les 5/9 soit 1.666	33 1/3 „
	200 „	2.400 „	1.333	26 2/3 „
	150 „	1.800 „	1.000	20 „
Classe D	exemptée.			

Au point de vue fiscal, l'εἰσφορὰ avait indubitablement réussi. Quoiqu'en ce temps-là la tâche de la constatation de la fortune fût moins difficile, à cause de la nature de la richesse revêtant plutôt la forme immobilière, quand même on ne peut pas nier que les obstacles n'étaient pas minimes. Le système de constatation, basé même en ce temps-là sur la déclaration du contribuable contrôlée par l'Administration, fonctionnait beaucoup mieux que de notre temps. Mais l'évasion aussi ne manquait pas (d'où les verbes ἀφανίζειν et ἀποκρύπτεσθαι). L'application de l'εἰσφορὰ n'avait pas la même chance avec celle de la triérarchie, parce que le contribuant à l'εἰσφορά, restant inconnu, n'avait pas la satisfaction morale et les honneurs de celui qui ouvertement offrait à la triérarchie (ANDRÉADÈS op. cit. p. 435).

VI. *Les conceptions de certains philosophes au sujet de l'impôt.* (A. ANDRÉADÈS, op. cit. p. 156 et 157 et la bibliographie citée et surtout W. ROSCHER, *Finanzwissenschaft,* 5e éd. de O. Gerlach, Stuttgart, 1901, vol. I p. 315 note 2. Aussi A. ANDRÉADÈS, *Des théories financières d'Aristote et de son école et plus spécialement du livre II de l'Économique,* en grec, Extrait de l'Annuaire de l'Université d'Athènes de 1915, p. 70).

Platon dans ses Νόμοι exclut les droits de douane (η' 847 B «τέλος δὲ ἐν τῇ πόλει μηδένα μηδὲν τελεῖν μήτε ἐξαγομένων χρημάτων μητ' εἰσαγομένων»). Bien sûr ceci découle de ses idées que l'importation et l'exportation devaient être exercées par la cité (847 et 850).

Au contraire, il se déclare en faveur des impôts directs. Il considère que les dépenses de la cité doivent être couvertes par un impôt sur le capital ou par un impôt sur la production. Le gouvernement aurait choisi chaque année un de ces deux impôts. (Νόμοι ιβ' 955 D et E «χρημάτων εἰσφορᾶς πέρι τῷ κοινῷ, τετιμῆσθαι μὲν ἕκαστον τὴν οὐσίαν ἕνεκα πολλῶν χρεὼν καὶ τὴν ἐπέτειον ἐπικαρπίαν ἐν γράμμασιν ἀποφέρειν ἀγρονόμοις φυλέτας, ὅπως ἂν δυοῖν οὔσαιν ταῖν εἰσφοραῖν, ὁποτέρᾳ τὸ δημόσιον ἂν χρῆ-

pas le nom d'impôt pour des raisons psychologiques (1), étaient quand-même des impôts directs extraordinaires, dont le peuple s'acquittait avec un zèle remarquable (2). Ces impôts extraordinaires étaient considérables (3).

Des philosophes même avaient prôné l'impôt direct (4).

En principe, le fardeau de l'impôt était réparti sur les épaules les plus robustes, tant sous le régime démocratique que sous les autres régimes (5). Le principe de la capacité de paiement,

σθαι βούληται, χρῆται κατ' ἐνιαυτὸν ἕκαστον βουλευομένων, ἐάν τε τοῦ τιμήματος ὅλου μέρει ἐάν τε τῆς γενομένης ἐπ' ἐνιαυτὸν ἑκάστοτε προσόδου, χωρὶς τῶν εἰς τὰ ξυσσίτια τελουμένων»). Platon, de plus, veut un impôt progressif sur les célibataires (Νόμοι στ' 774 A et B). L'impôt sur le capital et l'impôt sur les célibataires sont assis selon le τίμημα (fortune) des citoyens qui sont rangés en quatre classes d'après leur fortune (Νόμοι ε' 744 B, C et D). Platon, n'admettant pas dans sa colonie des gens tout à fait indigents (744 E), ne permet pas non plus une grande concentration de fortune : si l'on acquiert une fortune supérieure au quadruple du lot, le surplus est confisqué (744 E et 745 A). En outre Platon n'admet pas le μετοίκιον (Νόμοι θ' 850 B, « . . . , μετοίκιον μηδὲ σμικρὸν τελοῦντι πλὴν τοῦ σωφρονεῖν, μηδὲ ἄλλο αὖ τέλος ἕνεκά τινος ὠνῆς ἢ καὶ πράσεως»), parceque dans sa cité il n'admet pas l'établissement stable des étrangers. Il est à remarquer que Platon dans ses Νόμοι ne se réfère plus à une cité pour des gens idéaux, comme il le fait dans sa Πολιτεία (mais A. ANDRÉADÈS, *Histoire* etc. op. cit. p. 156, est d'avis que Platon, même dans ses Νόμοι, quoique ne faisant pas, comme dans Πολιτεία, des lois pour des gens idéaux, il continue à avoir en vue une cité idéale).

Aristote, dans l'*Économique* et dans la *Rhétorique à Alexandre* (œuvre qui lui est de même attribuée), cite comme ressources préférables les recettes du domaine privé de l'État. Mais tandis que dans l'Économique après ces recettes il cite des impôts indirects, dans la Rhétorique il cite les recettes extraordinaires, parmi lesquelles celles sur la fortune (chap. XXXVIII, Epilogus «περὶ δὲ τοῦ πόρου χρημάτων κράτιστον μὲν ἀπὸ τῶν ἰδίων προσόδων ἢ κτημάτων, δεύτερον δὲ ἀπὸ τῶν τιμημάτων, τρίτον δὲ τῶν πενήτων τὰ σώματα παρεχόντων λειτουργεῖν, τῶν δὲ τεχνιτῶν ὅπλα, τῶν δὲ πλουσίων χρήματα».

(1) L'impôt choqait à la conception de la liberté. Voir *supra* p. 2-6, note; aussi, LAUM op. cit. p. 192, ROSCHER op cit.

(2) P. ex. la triérarchie, les liturgies et même l'εἰσφορά (*supra* note p. 2-6).

(3) A. ANDRÉADÈS mentionne des cas où l'εἰσφορά avait produit la moitié des ressources intérieures.

(4) Voir *supra* p. 2-6 note, les conceptions de Platon etc.

(5) Triérarchie, liturgies etc., peut-être aussi l'εἰσφορά (*supra* note p. 2-6).

qui prévaut dans la conception actuelle de l'impôt, n'était donc pas tout à fait inconnu en ce temps-là et l'exemption des petits contribuables avait même été adoptée (1). Le capital ou peut-être aussi le revenu a servi de critérium de la capacité de paiement dans certains impôts (2). La progressivité était également introduite dans certains cas (3). Mais la libre volonté du contribuable jouait aussi un assez grand rôle dans l'imposition (4).

L'application des impôts avait un succès indubitable; succès dû non seulement aux méthodes d'administration en usage et au contrôle mutuel des contribuables (5), mais à une conception supérieure du devoir envers la patrie et à d'autres raisons psychologiques bien étudiées (6).

Indépendamment des désavantages que présentait la politique financière au point de vue des dépenses de certaines villes et surtout d'Athènes (7), l'impôt direct, au moins l'impôt extraordinaire, avait bien rempli sa mission (8).

Les impôts directs dans l'Empire Byzantin.

Les finances byzantines sont moins connues que celles de l'antiquité. L'empire possédait un patrimoine assez considérable qui avait un caractère double: domanial et industriel (9). Mais, ayant aussi de lourdes charges, il dût, pour y faire face, avoir recours à une imposition lourde et oppressive (10). L'impôt direct

---

(1) Voir surtout l'εἰσφορὰ *(supra)*.

(2) Voir surtout l'εἰσφορὰ et les opinions de Platon *(supra)*.

(3) Sinon d'après la loi, au moins en pratique (εἰσφορὰ *supra)*.

(4) *Supra* p. 2-6 note, δωτῖναι, θέμιστες, λειτουργίαι etc., quelquefois même dans l'εἰσφορά.

(5) Voir l'ἀντίδοσις et le partage dans les συμμορίαι, *supra* note p.2-6.

(6) Voir *supra* p. 2-6 note.

(7) A. ANDRÉADÈS, op. cit. p. 456—63.

(8) CH. CLAVIER, *Histoire des Impôts en Belgique,* Hasselt, 1919, p. 23 arrive à ces conclusions: que les charges et impôts de la Grèce et surtout d'Athènes atteignant les plus riches constituent le précurseur de l'impôt complémentaire sur les grands revenus qui s'introduit de plus en plus dans la législation nouvelle.

(9) A. ANDRÉADÈS, *Cours de Finances Publiques et de Statistique* (publiés par *Chr. Ladas*), en grec, Athènes, 1916, p. 225.

(10) En examinant l'imposition, il faut distinguer Constantinople du reste de l'empire (ANDRÉADÈS op. cit. p. 214 et suiv.).

ordinaire n'occupait pas une place importante dans les recettes de l'État [1], mais son application et le contrôle furent très vexatoires pour les contribuables; c'est pourquoi il fut peu à peu restreint et dans la plupart des cas aboli.

La capitale, présentant une sécurité plus grande et étant le centre commercial du monde, offrait une prospérité plus grande à ses habitants. Néanmoins, pour des raisons politiques et surtout dans le but d'éviter des révolutions dangereuses pour l'empereur, l'impôt direct était soigneusement évité. Ce n'est qu'en de rares circonstances qu'on l'a appliqué. Les impôts indirects et surtout les taxes douanières constituaient les ressources principales de l'État (jusqu'au temps où les douanes furent cédées à des étrangers).

Quant à la campagne, au manque de sécurité venait s'ajouter une imposition directe mal établie. Sa position était moins favorable que celle de Constantinople, qui outre son aisance économique avait des privilèges fiscaux : distribution de dépenses d'ordre social et exemptions d'impôts.

LAUM op. cit. p. 207 pense que la vie économique était ou bien étatisée (les monopoles sont fréquents) ou bien tellement reliée à l'intérêt du fisc (l'agriculture et les professions par des impôts, le commerce par des taxes de licence et des droits de douane) qu'on ne peut pas parler d'une économie libre.

[1] L'impôt direct ordinaire, se présentait sous trois formes principales : a) l'impôt foncier, b) le χρυσάργυρον et c) le καπνικόν.

L'*impôt foncier* était une continuation de l'impôt foncier romain de Dioclétien, qui suivant un système plus ancien avait dressé un *κτηματολόγιον (cadastre),* qui comprenait sept catégories de terres (ANDRÉADÈS op. cit. p. 228).

Aussi longtemps que le cadastre fut révisé régulièrement, l'impôt garda le caractère d'un impôt sur le revenu moyen. Mais plus tard il perdit cette qualité.

Le *χρυσάργυρον* était un impôt dont on ne peut pas préciser exactement tous les détails. En tout cas, c'était un *impôt de patente.* Il consistait en une somme d'or invariable à laquelle s'ajoutait une somme d'argent proportionnée aux bénefices du commerçant et calculée à raison de 2 %. Les rôles étaient renouvelés tous les 5 ans et il paraît que le contrôle pour fixer le montant des bénéfices se faisait d'une manière inquisitoriale, ce qui provoqua de véhémentes protestations. L'impôt, considéré comme oppressif, fut aboli et son abolition fut célébrée comme une victoire de la justice. Il est probable qu'il existait également un impôt sur le bétail.

Le *καπνικὸν* est un impôt moins connu. Mais il paraît être un *impôt de capitation,* légué par l'administration romaine. Au temps de Valens il était imposé non pas sur l'individu, mais sur sa famille, sur le

L'imposition extraordinaire avait un caractère compliqué et oppressif (1).

En somme, on peut dire que l'imposition de Byzance, legs onéreux de l'empire romain en décadence, fut graduellement amélioré (2), mais l'impôt direct perdit peu à peu de son importance. L'administration fiscale fut également l'objet de réformes heureuses.

Les impôts directs sous la Domination Turque.

Quelques mots doivent être dits sur la domination turque qui intéresse également notre étude, non seulement parce qu'elle avait imposé un système financier différent (3), mais parce qu'elle a aussi altéré les vertus civiques de la population hellénique.

Le système fiscal (4) tenait beaucoup de l'esprit de conquête

---

foyer. Il fut aboli par Tsimiskès en même temps que d'autres impôts.

(1) L'imposition extraordinaire, qui, selon A. ANDRÉADÈS (op. cit. p. 232), est une des questions les plus obscures de l'imposition, comprenait :

a) Des obligations ordinaires; celles-ci étaient: l' *ἀνόνα* (anona), obligation d'alimenter soit la capitale, soit l'armée et les fonctionnaires; et la *poste,* facilités accordées par le peuple au fonctionnement du service des postes.

b) Des obligations extraordinaires (hospitalité aux militaires de passage etc.).

c) les *ρυπαραί,* qui étaient des corvées.

(2) ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. 233 et LAUM op. cit. 207.

(3) L'excellent ouvrage de Mr N. AGHNIDES, *Mohammedan Theories of Finance,* New York, 1916, est une étude approfondie des théories ottomanes en matière de Finances.

Mr A. ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. pages 243—259 examine aussi le système fiscal spécialement en ce qui concerne la Turquie de ces temps.

(4) Les impôts se divisaient (A. ANDRÉADÈS op. cit. p. 249) en a) ordinaires, qui étaient établis par la loi religieuse, b) arbitraires, imposés par le sultan et c) avanies, impôts tout à fait arbitraires, établis par les autorités locales à leur guise.

L'impôt direct avait la forme de 1) impôt foncier (dîme sur les terres des fidèles, impôt foncier et dîme sur les terres des infidèles, impôt sur les domaines de la couronne), 2) impôt de capitation (haratch) et 3) quelques impôts sur le bétail etc. La plupart de ces impôts étaient fondés sur des textes religieux (voir N. AGHNIDES op. cit. p. 375, 398 etc, PADEL et STEEG, *De la législation foncière Ottomane,* Paris, 1904 p. 14).

et de punition des infidèles [1]. L'imposition, injuste et oppressive pour l'élément hellénique, a provoqué une grande antipathie envers l'État et les impôts directs. Ceci lui a inculqué le sentiment

---

Très souvent, l'imposition, sous différents prétextes, était toute rejetée sur les infidèles.

[1] Parmi ces impôts c'est le *haratch* qu'il faut mettre en relief. Celui-ci, d'après A. ANDRÉADÈS (op. cit. p. 250 et *L'administration financière de la Grèce sous la domination turque* dans la «Revue des Études Grecques», Paris, 1910) est un impôt divisé en classes ou plutôt un prix payé, d'après un système de répartition, en échange du droit pour un chrétien de vivre.

N. AGHNIDES op. cit. p 398—408 expose les principes du même impôt appelé *Djizyah* frappant les «dhimmis» ou «zimmis» (infidèles, rayas) et basé sur des paroles divines. Nous donnons quelques passages intéressants:

«Les *dhimmis* en payant le *djizyah* ont droit à deux choses, *à la sécurité contre toute molestation et à la protection.* En vertu du premier de ces droits ils deviennent sûrs et hors de danger (amine) et grâce au second ils sont protégés (mahrus)....». «*Suivant les docteurs Hanifites,* l'impôt est appelé *djizyah* car il est payé par les *dhimmis* en guise de *compensation* (djéza) *pour avoir échappé à la mort;* car en payant le *djizyah* les non-musulmans rachètent leur vie et ne sauraient plus être tués....». «*Al-Sarakshi,* remarque à ce sujet que l'infidèle qui vit dans l'État musulman est assujetti au paiement du *djizyah* afin qu'il en soit *humilié et puni,* tant qu'il persiste dans son incrédulité, et qu'il soit impressionné par l'avilissement de l'incrédulité et du pouvoir de l'Islam. Suivant lui, *djizyah est perçu sur les dhimmis au lieu de l'assistance, qu'auraient dû rendre* s'ils n'avaient pas persisté dans leur incrédulité, car, étant des habitants de l'État musulman, ils doivent être prêts à le défendre....». «Le *djizyah* n'est établi que sur ceux qui peuvent être admis au status de dhimmi, c'est à dire sur les *chrétiens* et les *juifs,* qui, chacuns, possèdent une Écriture et sur les *idolâtres* et les *pyrolâtres*....». «Le *djizyah imposé* par un *accord* ou *traité* et dont le montant a été fixé par les termes de cet accord et ne saurait être changé plus tard....». «Le *djizyah est imposé* par l'imam sur la population d'un territoire conquis par la *force armée. Le taux annuel* en est de 48 dirhams, ou 4 dirhams par mois pour les riches, la moitié de cette somme pour la classe moyenne et d'un quart pour les pauvres qui peuvent gagner leur vie....». «*Le djizyah n'est pas imposé sur les enfants, les aliénés et les vieillards imbéciles,* en d'autres termes, les personnes qui n'ont pas une responsabilité légale, car elles ne sont pas en état de prêter leur assistance dans la défense du pays ....». «*Le djizyah est aboli par conversion, par la mort,* et, suivant Abu-Hanifah, *par non-perception* (tédakoul)....». «*Au moment où le djizyah est perçu,*

que l'État est l'ennemi du citoyen, conception dont il ne peut pas encore se débarasser complètement même aujourd'hui (1).

Les impôts directs pendant la Révolution.

Il est sans doute impossible qu'une révolution, ayant pour but la libération du pays, ait un programme économique bien déterminé. La plus grande partie des fonds nécessaires pour mener la lutte (1821 - 1828) étaient fournis par de véritables sacrifices faits par les hellènes, tant ceux qui se trouvaient sous le joug, que ceux qui étaient éparpillés dans les divers pays du monde. On doit particulièrement mettre en relief la contribution des philhellènes au succès de cette révolution, parmi lesquels s'imposent les grandes figures de l'anglais Byron et du suisse Eynard, ainsi que des Puissances Protectrices et surtout de la France, de l'Angleterre et de la Russie (2).

Dans des circonstances pareilles, qui pourraient disloquer même une organisation préexistante, il était naturellement impossible qu'un programme financier bien déterminé et complet fût établi par des personnes, qui n'avaient aucune expérience en matière administrative. En outre l'économie nationale était presqu'inexistante (3).

Le service fiscal, qui d'ailleurs à cette époque-là ne constituait qu'un facteur secondaire, était dépourvu de tout système (4).

---

le dhimmi est obligé de rester debout, tandis que le percepteur est assis ; il doit aussi porter l'habit qui est porté par les dhimmis».

(1) Voir aussi A. ANDRÉADÈS op. cit. p. 268—269, qui pense que l'antipathie contre l'administration financière a contribué au maintien de la religion chrétienne et de la conscience nationale.

(2) Suivant A. ANDRÉADÈS *(Cours* etc. édités par Ladas 1920, vol. 2, page 11), la taxation étant insuffisante, les dépenses considérables de la lutte étaient couvertes par des recettes extraordinaires, soit: a) par des contributions volontaires du pays et de l'étranger, b) par le butin et c) par des emprunts.

(3) Suivant le rapport du ministre de l'Intérieur *Lontos:* En ce qui concerne l'industrie, le commerce et les métiers, il n'y a rien et de même pour l'agriculture, car les paysans ne jouissent pas de la sécurité et *il n'y a que la patience qui sauve la situation* (ANDRÉADÈS: op. cit. p. 18).

(4) D'après le rapport du ministre des Finances *Lidorikis,* les

L'arrivée de Capodistrias, quelques années après le déclanchement de la révolution, fut une véritable aurore et marqua une amélioration des finances.

A l'époque de la révolution, le bon sens exigeait que le gouvernement ne s'éloignât pas essentiellement du système fiscal turc préexistant. Quand même la révolution avait aboli certains impôts; ainsi du système fiscal turc furent maintenus en vigueur la dîme, certains impôts sur le bétail et les droits de douane (1). Parmi les impôts directs, celui de capitation (haratch) ne pouvait pas être appliqué, son abolition étant liée à l'idée même de la liberté. La dîme ne fut pas abolie, même par Capodistrias. Cela fut critiqué par quelques uns (2), mais injustement, car pendant la lutte inégale et acharnée de la nation, on n'avait ni le temps ni la disposition de procéder à des réformes fiscales.

Les impôts directs depuis la Libération de la Grèce jusqu'en 1909.

La Grèce a fait les premiers pas de sa vie libre dans la pauvreté et la détresse, car non seulement les finances publiques se trouvaient dans un état déplorable, mais aussi le pays tout entier, après avoir subi l'esclavage de plusieurs siècles, était dépourvu de toute vitalité économique. Les luttes continuelles que le pays fut obligé de mener même après sa libération, pendant un siècle, pour l'établissement complet de sa liberté, ainsi que l'organisation de l'État, imposèrent au pays des sacrifices matériels qui dépassaient de beaucoup ses forces.

En ce qui concerne l'économie nationale, elle aussi ne se trouva pas dans une situation très différente de celle des finances

---

recettes des douanes étaient insignifiantes. La dîme n'était pas perçue, car personne ne s'aventurait à l'affermer tant qu'Ibrahim était là; la dîme des îles de la mer Égée avait été affermée d'avance à un prix dérisoire (ANDRÉADÈS, op. cit. p. 18).

(1) Vote du Parlement N° 10 du 26 avril 1822 — Décret du 23 février 1825 «sur l'imposition des produits de la terre» etc.

(2) G. Finlay, Thiersh voir A. ANDRÉADÈS op. cit. p. 21. Mais THIERSH dans «De l'État actuel de la Grèce», Leipzig, 1833, vol. II p. 275 et suiv., reconnaît que Capodistrias a pris des mesures heureuses contre les percepteurs et les fermiers de la dîme.

publiques. Les sources de richesse se développaient très lentement, pour d'autres raisons aussi, mais surtout à cause de l'insuffisance de capitaux. Le pays conserva toujours un caractère plutôt agricole; le revenu national n'augmentait que très lentement. Celles des branches productives qui marquèrent une exception heureuse, comme par exemple la navigation, doivent dans une grande mesure le progrès ainsi réalisé à l'aide fournie largement par le capital étranger, soit sous forme de prêts, soit sous forme de participation à l'entreprise.

Nous devons cependant ajouter qu'une partie importante des capitaux ainsi fournis par l'étranger appartenait aux hellènes éparpillés dans toutes les parties du monde. Surtout depuis 1905, l'afflux de capitaux provenant de remises des émigrés est devenu chaque année plus considérable et a exercé une influence bienfaisante sur l'économie nationale et la stabilité monétaire.

Au point de vue de l'imposition directe, cette période est caractérisée par la prédominance des impôts fonciers et agricoles. On pourrait dire, d'une manière générale, que pendant les premières années les impôts directs occupaient une place très importante dans les recettes du budget [1]. Pendant cette période, alors que de nouveaux principes étaient posés par la science et appliqués dans la pratique des finances publiques d'autres pays, la Grèce restait en arrière. Sa situation que nous venons d'exposer et la misère administrative qui prévalut longtemps, n'offraient pas un terrain propice à une politique financière saine. L'administration éclairée de Ch. Tricoupis, qui fait une exception heureuse, n'a pas suffi à apporter une amélioration radicale.

Pendant ces années-là on essaya plusieurs systèmes, surtout en matière d'impôt sur la production agricole. De même l'anne-

---

[1] La proportion des impôts directs par rapport aux autres recettes était :

Année	Impôts directs						Autres impôts et taxes		Total d'imposition	
	Fonciers et agricoles		Autres		Total					
	Drs. millions	%	Drs. millions	%	Drs. millions	%	Drs. millions	%	Drs. millions	%
1858(a)	7,8	55 %	0,5	4 %	8,3	59 %	5,7	41 %	14. -	100 %
1863	6,5	48 %	0,3	2 %	6,8	50 %	6,7	50 %	13,5	100 %
1890(b)	14,4	22 %	5,8	10 %	20,2	32 %	44,1	68 %	64,3	100 %
1908(c)	14,1	13 %	8,1	8 %	22,2	21 %	85,8	79 %	108.—	100 %

Budgets : (a) A. Coumoundouros (b) Ch. Tricoupis (c) A. Simopoulos'

xion de nouvelles provinces, comme celles des îles Ioniennes (1864) et de la Thessalie (1878—1881), a été au nombre des causes pour lesquelles la rénovation du système fiscal ne se fit pas à temps (1). Plus particulièrement en ce qui concerne les îles Ioniennes, il doit être mentionné qu'elles n'admettaient pas de changement dans leur système ancien fiscal (2).

Néanmoins on doit reconnaître qu'il y a eu des projets et des propositions d'une systématisation plus générale en matière fiscale, mais qui malheureusement restèrent à l'état de projets de lois ou de lois qui ne furent jamais appliquées.

Les impôts directs de la Grèce depuis 1909 jusqu'à la réforme de 1919.

La période qui commence en 1909 est pour la Grèce une époque d'éveil national. Une époque de création nouvelle commence sous l'impulsion d'une insurrection militaire en août 1909. Les guerres victorieuses de 1912 et 1913, entreprises avec nos alliés balkaniques, libèrent de nouvelles provinces, dont l'annexion double la superficie du sol national.

---

(1) Voici en résumé les formes que l'imposition directe avait revêtues :

a) *Impôts sur la production foncière :* dîme (jusqu'en 1880 générale, mais dès lors abolie pour certains produits), impôt sur les animaux de labour, sur les vergers, sur les pâturages, le vin, les figues, les cocons, les raisins secs (plus tard combiné avec la fondation d'une société privilégiée pour la protection de ce produit), les animaux (plus tard aboli pour les animaux de boucherie), impôt spécial sur les produits des îles Ioniennes et de la Laconie.

b) *Impôt sur la propriété bâtie* (depuis 1836).

c) *Impôt de patente* (depuis 1830).

d) *Impôt sur les valeurs mobilières* (depuis 1877).

Une analyse de tous ces impôts voir *infra* chap. II.

(2) Voir A. ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. vol. II p. 54—57. Le même auteur dans son *Administration Financière des Sept—îles (Ioniennes) sous la Domination Vénitienne* (en grec), 2 vol., Athènes, 1914, Introduction p. 3 et suiv., expose les discussions, longues et réitérées, sur l'assimilation fiscale de ces îles avec le reste du pays. Le système des impôts établi par les vénitiens, compliqué et variant d'une île à l'autre, maintenu aussi par leurs successeurs, les anglais (1815), a été modifié par ces derniers et codifié en 1835. D'après le système anglais, aucun impôt direct n'était appliqué directement et seuls les produits de la terre (huile, raisins secs etc.) étaient imposés au moment de l'exportation.

Le succès des armes et l'assainissement de l'administration intérieure, sous la conduite de chefs capables, contribuent à améliorer le moral de la Nation et à lui donner confiance en elle-même.

La guerre mondiale de 1914 surprend la Grèce au moment où elle pose les armes aspirant au repos et prête à tirer profit de ses victoires. Après quelques tergiversations, elle se met aux côtés des alliés, partiellement d'abord, puis tout entière.

Cet effort suprême a eu pour la Grèce des répercussions heureuses non seulement au point de vue rerritorial, sa participation efficace sur le front balkanique lui ayant permis d'élargir ses frontières jusqu'à son intégration nationale, mais au point de vue économique également ([1]). Le rétablissement du crédit du pays entraîne un afflux d'argent de l'étranger. L'annexion de nouvelles provinces, fertiles et d'une densité de population inférieure à celle des provinces de l'ancien royaume, augmente le revenu national par tête d'habitant et offre en outre un champ d'action plus vaste à l'esprit d'entreprise des hellènes; la distribution de terres aux cultivateurs, qui n'en avaient point et qui deviennent ainsi petits propriétaires, favorise l'économie agricole.

L'industrie également commence à se ranimer. Les affaires bancaires et le crédit sont dans un état parfaitement satisfaisant.

Mais surtout la marine marchande bénéficie du nouvel état de choses ([2]). Naguère endettée et tributaire des capitaux étrangers, mutilée et réduite au chômage partiel par la guerre ([3]), elle trouve dans celle-ci pourtant une occasion exceptionnelle de

---

([1]) Voir détails: EM. TSOUDÉROS: *Le relèvement économique de la Grèce,* Paris, 1920.

([2]) Sur le développement de la marine marchande hellénique voir: A. ANDRÉADÈS: *La marine marchande grecque,* Paris, Alcan, 1913 (extrait du «Journal des Économistes», 15 sept., 15 oct. 1913). A. PACHNOS, *die Griechische Handelsmarine* (Berlin, 1920). Une série d'études dans la revue «*Mellon*», Athènes, année 1919, 1920 et 1921, dirigée par J. SPETSIOTIS (directeur de la Marine Marchande au Ministère de l'Économie Nationale, plus tard député) A. SBAROUNIS, «*Protégeons notre marine marchande*», Athènes, 1917.

([3]) D. PAPAMICHALOPOULOS, *La Marine marchande et l'État Grec,* Athènes, 1925.

s'émanciper financièrement et même de créer des réserves considérables (1).

Quel est l'état des finances publiques pendant cette période? Les opérations militaires sont entreprises grâce surtout aux emprunts contractés par l'État et aux crédits accordés par les alliés. Mais les recettes ordinaires aussi, quoiqu'ayant joué un rôle complémentaire (2), marquent un surcroît, les impôts directs et indirects (3) étant sérieusement majorés; plus spécialement en ce qui concerne les impôts directs, qui intéressent notre étude, ils ont subi l'évolution suivante.

Tout d'abord, le gouvernement révolutionnaire de C. Mavromichalis en 1909 et 1910, sur la proposition du ministre des finances Ath. Eftaxias, modifia certaines lois relatives aux impôts de la production foncière et introduisit en outre un impôt sur le revenu net. La politique financière du susdit ministre constitue une étape dans l'histoire financière de la Grèce (4) et est remar-

---

(1) Le député G. SAKALIS, qui est très compétent en tout ce qui concerne la navigation, a estimé ce montant à 40 millions de livres sterling; LE SERVICE DE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES a donné les chiffres suivants:

A) Profits d'exploitation de la marine	Drs.	624.511.894
B) Plus-value des navires vendus ou coulés et indemnisés	»	438.486.434
Total . . .	Drs.	1.062.998.328

soit livres sterling or 42.500.000 environ.

(2) Des détails voir: A. ANDRÉADÈS, dans les publications de la dotation Carnegie pour la paix internationale: *Les effets économiques et sociaux de la guerre en Grèce,* Les Presses Universitaires, Paris, p. 5 et suiv. A. STRAGOS, *Les finances de guerre de la Grèce depuis 1912 à 1923,* Thèse, Strasbourg, 1928, p. 51, p. 69 et suiv. E. TSOUDÉROS, *Les crédits Alliés* (1918—1919), Athènes, 1924.

(3) En ce qui concerne les impôts indirects Cf. G. COFINAS, *La nouvelle organisation douanière* (en grec), Athènes, 1918, exposant les principes de réorganisation de cette rubrique principale des impôts.

(4) G. N COFINAS, *La menace de faillite de l'État et la réforme fiscale en 1909,* dans la «Revue de Sciences Économiques et Financières» (en grec), Athènes, mai--août 1932, expose le danger de faillite encouru et les mesures prises afin d'y parer. Il donne des renseignements aussi sur les lois d'imposition votées et sur les conditions dans lesquelles l'impôt sur le revenu a été introduit pour la première fois à ce temps-là.

quable, en ce qui concerne l'imposition directe, parcequ'elle l'a orientée vers l'impôt sur le revenu. Le gouvernement de M. E. Vénizélos, qui lui succéda, modifia aussi, sur la proposition de divers ministres, l'impôt sur le revenu, ainsi que certains impôts fonciers. Quand les nouvelles provinces furent annexées, on avait d'abord conservé intacts certains impôts de l'administration turque; plus tard on les modifia en partie tout en introduisant en même temps certains impôts de l'ancien royaume. La préoccupation continuelle du gouvernement du fait des guerres a été un obstacle à l'introduction d'un système fiscal complet.

Cette période de guerres et surtout celle de la guerre mondiale a mis en relief les grandes imperfections du système fiscal et tout particulièrement son manque d'élasticité. L'État, obligé d'augmenter ses recettes, afin de couvrir, au moins en partie, ses dépenses extraordinaires, ne pouvait pas y parvenir par une simple élévation du taux des impôts, comme ce fut le cas dans d'autres pays et surtout en Angleterre. La Grèce aurait dû procéder à une modification radicale de son système fiscal, tout entier. Mais pareils changements ne peuvent être faits sous la pression de circonstances extraordinaires; ils ne portent pas de fruits immédiatement, tandis que les besoins sont urgents.

D'autre part, des raisons d'équité exigeaient, que ceux qui avaient réalisé des bénéfices extraordinaires, grâce aux circonstances de la guerre, fussent appelés à en céder une partie considérable à l'État en lutte pour son existence. Il est évident que pareille mesure devait avoir un effet psychologique considérable sur ceux qui versaient leur sang pour la patrie; ceux-ci, sans doute, ne voyaient pas d'un œil bienveillant les civils, restés à l'arrière, jouir avec une ostentation outrageante de leur fortune récemment et facilement acquise. Mais un impôt sur les bénéfices extraordinaires présuppose un impôt ordinaire sur les bénéfices normaux. Le système fiscal de la Grèce n'offrait pas un pareil avantage préparatoire. Néanmoins, la Grèce appliqua un impôt sur les bénéfices extraordinaires, ce qui fut une inspiration heureuse.

C'est dans ces circonstances que la réforme fiscale de 1919 fut décidée. Mais avant de procéder à l'examen de cette réforme, nous allons donner une idée succinte du système fiscal au moment où elle fut opérée.

CHAPITRE II.

LES IMPÔTS DIRECTS EN VIGUEUR EN GRÈCE AU MOMENT DE LA RÉFORME DE 1919

Description générale.

Le nombre de ces impôts était considérable. La plupart d'entre eux étaient appliqués non pas sur tout le territoire du pays, mais dans une ou plusieurs provinces seulement. On pourrait grouper ces impôts de la façon suivante ([1]).

A. Imposition de la production foncière.

Celle-ci comprenait les impôts suivants:

1) Des impôts établis sur la production moyenne ou d'après l'étendue de la terre; c'était:

a) l'impôt sur les animaux de labour ([2]).

([1]) La littérature sur ces impôts est assez riche. Consulter surtout: A. ANDRÉADÈS, *Finances Publiques et Statistique* (édité par Ch. Ladas) en grec, Athènes, 1916 et 1920.— C. DÉMERTZIS, *Rapport sur les Recettes Publiques,* en grec, Athènes 1913, un rapport très intéressant, extrêmement documenté et de haute portée scientifique, soumis à la Commission Parlementaire sur le Budget.— B. GEORGANTAS, *Finances Publiques Helléniques* dans une traduction en grec de *G. Jèze, Ssience des Finances,* Athènes, 1912 - 14.—MINISTÈRE DES FINANÇES, *Aperçu des Impôts Directs en vigueur,* en grec, Athènes, 1919.— G. BOUSSIOS, *Le nouveau statu-quo fiscal* (en grec) dans la revue «Mellon», Athènes, avril - juillet 1919.— A. D. SIDÉRIS, *Évolution Historique de notre Imposition Agricole* dans «Archive des Sciences Écon. et Sociales», juillet-septembre 1931, Athènes, en grec. Pour le rendement de ces impôts voir à l'Annexe de la présente étude.

([2]) Celui-ci visait la production moyenne, constatée par évaluation périodique. La production moyenne de chaque village était divisée par le nombre des animaux de labour appartenant au village. Les charrues à force motrice comptaient à raison des chevaux de force. L'impôt était fixé par tête d'animal. Il n'était en vigueur que dans l'ancien royaume, sauf les îles Ioniennes et la Laconie. Il fut introduit en 1880 par Ch. Tricoupis et visait la production des céréales. Il constitua, comme on l'a soutenu (ANDRÉADÈS op. cit. vol. II p. 27) «un effort vers la taxation

b) l'impôt sur les jardins et vergers et certains vignobles de l'ancien royaume (1),

c) l'impôt sur le chanvre indien (hachiche) de l'ancien royaume (2).

2) La dîme sur:

a) l'huile et les olives de l'ancien royaume (3).

b) le tabac (de l'ancien royaume et des nouvelles provinces) (4),

c) les céréales et certains autres produits des nouvelles provinces (5).

3) Des impôts d'exportation perçus sur certains produits au moment de leur exportation à l'étranger ou de leur transport à destination des autres provinces du pays; c'étaient les impôts sur:

a) les figues (6),

---

du revenu net». Mais même si l'impôt en question ne pouvait être considéré que comme un impôt sur le revenu brut, il a rendu un service à la production en la débarrassant des vexations de la dîme. La loi prévoyait une révision quinquennale, mais, faute de révisions régulières, cet impôt sur la production dégénéra en impôt sur les organes de la production, les animaux. Le taux variait de drs. 2,40 à 30.—par animal ou par cheval de force motrice.

(1) C'était un impôt proportionné à l'étendue de la terre variant de 4 ou 6 ou 8 drachmes par stremme (superficie de 1000 m^2), selon la productivité du sol.

(2) Il était établi sur toutes les terres de culture de ce produit, à raison de 8 drachmes par stremme.

(3) Cet impôt était appliqué dans tout l'ancien royaume, sauf les îles Ioniennes et la Laconie, où il était perçu à l'exportation. Le système était presqu'analogue à celui aujourd'hui en vigueur (Voir à la 2me Partie, chapitre III).

(4) Celui-ci est toujours en vigueur et c'est pour cela que nous allons nous en occuper dans la 2me Partie (Chap. III) de la présente étude.

(5) Elle était appliquée sur la production en général dans les nouvelles provinces, sauf les îles de Crète, Samos et Chio. C'était le même impôt qui était en vigueur pendant la domination turque, sauf certaines modifications. Certains produits étaient exemptés de l'impöt. L'impôt, étant en règle affermé et exceptionnellement administré en régie directe, était perçu en nature, sauf pour les produits susceptibles de dépérissement, pour lesquels il était perçu en argent. En Crète il y avait une dîme sur les céréales. Le taux variait de 6 à 9 % selon la province.

(6) Appliqué dans l'ancien royaume et les nouvelles provinces, excepté les îles Ioniennes, la Crète et Samos. Il n'était pas perçu au transport d'une région à l'autre. Le tarif en était de 1,20 à 2 drachmes par quintal.

b) les cocons, l'opium et le pavot (1),

c) les produits de la Laconie (2),

d) les produits des îles Ioniennes (3),

e) les hespéridées et autres fruits, les légumes et les autres produits naturels de certaines îles (4),

f) l'huile, les olives et les produits oléagineux de certaines îles et autres régions (5),

---

(1) Dans l'ancien royaume l'impôt sur les cocons était appliqué seulement à l'exportation pour l'étranger, tandis que dans les nouvelles provinces il était perçu aussi au moment de leur expédition dans les autres régions du pays. Le taux variait de 0,40 à 0,80 drs. par ocque.

(2) Cet impôt concernait les produits d'une petite circonscription de l'ancien royaume (la province d'Oetylos et Gythion et le village de Castania); il était perçu à la douane au moment de l'exportation à l'étranger ou de l'expédition dans d'autres parties du pays et il était différent pour les divers produits.

(3) Les îles Ioniennes avaient conservé le système fiscal qu'elles avaient avant leur annexion à la Grèce (voir *supra* p. 11). Les raisins secs furent soumis à l'impôt général (voir *infra* cas 4). L'huile et les produits oléagineux cependant continuèrent à être taxés à la douane au moment de l'exportation à l'étranger ou de l'expédition à d'autres régions du pays. Le taux de l'impôt s'élevait à 9 drs. par baril ionien pour l'huile, à 4,50 drs. pour le marc d'huile et à 1,50 pour l'huile de noyau d'olive. Pour les olives il était de 5 cts par ocque, et de 5 3/4 cts pour le savon.

(4) Impôt sur les hespéridées ou les autres fruits des îles de la mer Égée, sauf les îles de Chio, Crète et Samos. Impôt sur les hespéridées des provinces d'Andros, Naxos, Tinos, Hermionis, Trizina, Carystia et Scopélos. Impôt sur les légumes et les fruits de l'île de Crète. Impôt sur les autres produits naturels de l'île de Crète. Impôt sur les produits de l'île de Samos. Les taux de tous ces impôts variaient ou bien selon la région ou bien selon le produit.

(5) En ce qui concerne les îles Ioniennes voir supra note 3. Les produits de Laconie (voir note 2) étaient aussi taxés à raison de 0,06 drs. pour l'huile et de 0,02 drs. pour les olives par ocque. Pour l'île de Crète (voir note 4) l'impôt était de 15 % sur le prix moyen de vente en gros. Pour l'île de Samos le taux était de 10 % sur une valeur fixe stipulée par la loi.

Il reste à noter ici l'île de Lesbos. Après l'annexion de l'île, cet impôt était perçu d'après le système de la dîme au moment de l'extraction (voir page 20). Mais depuis le 1er octobre 1917, il fut perçu à la douane au moment de l'exportation pour l'étranger ou de l'expédition dans d'autres parties du pays. Le taux de l'impôt s'élevait à 11 % pour

g) les raisins secs blancs (sultanine) (1).

4) Un impôt à forfait, celui sur les raisins secs de Corinthe (2).

5) Un impôt sur le revenu brut, celui sur les pâturages privés et communaux (3) (4).

6) Des impôts sur l'élevage calculés par tête d'animal; c'était:

a) l'impôt sur le gros bétail de l'ancien royaume (5).

b) L'impôt sur les moutons, les chèvres et les porcs des nouvelles provinces (6).

---

l'huile, à 11 % pour le marc d'huile, 5 % pour l'huile de noyau d'olive, 4 cts par ocque pour les olives et 5 cts par ocque pour le savon.

Ces impôts sur l'huile et les produits oléagineux sont encore en vigueur (voir 2me Partie, chapitre III).

(1) Il est encore en vigueur, voir 2me Partie, chap. III. Son taux était de 19 drs par 1000 livres vénitiennes.

(2) Cet impôt perçu sur les raisins secs noirs produits dans l'ancien royaume, était appliqué d'après le système qui est actuellement en vigueur et dont nous faisons la description complète à la 2me Partie, chap. III.

Pourtant, pendant cette époque-là, la gestion de l'impôt en général et des autres questions relatives à la production des raisins secs était concédée à une société privilégiée.

(3) Cet impôt était perçu sur le revenu brut des pâturages. Comme il fut soutenu que l'impôt grèverait l'élevage grâce à la loi d'incidence, les pâturages communaux n'en furent pas exemptés. Il était appliqué dans le pays tout entier, sauf les îles Ioniennes, Samos et la Crète et la Laconie. Lorsqu'il s'agissait de pâturages donnés à bail, l'impôt était perçu sur le loyer au taux de 8 %. Quant à ceux utilisés par le propriétaire lui-même, l'impôt était perçu sur la valeur de la pâture calculée d'après certains indices et le nombre d'animaux.

(4) Il y avait aussi «l'impôt sur les terres semées». Il était destiné à remplacer l'impôt sur les animaux de labour, mais il ne fut pas mis en vigueur.

(5) Il était perçu sur les ânes, chevaux, mulets et chameaux. Le taux variait de 1,20 à 2,25 drs. par tête. Il n'était pas appliqué en Laconie ni dans les îles Ioniennes.

(6) C. à. d. a) Impôt sur les moutons, chèvres et porcs des nouvelles provinces. C'était l'impôt appelé «aghnam» en vigueur pendant la domination turque, et appliqué par tête de bétail. Son taux était de 96 cts. à 1.32 drs. pour les moutons et les chèvres variant suivant les circonscriptions, et de 1.20 pour les porcs. Son assiette était établie à la charge des propriétaires au moyen de rôles. L'impôt était en vigueur en Épire, en Macédoine et dans les îles de la mer Égée, sauf la Crète et Samos.

B. Imposition de la propriété immobilière, bâtie ou non bâtie.

Elle comprenait les impôts suivants:

1) L'impôt sur la propriété bâtie (1),

2) L'impôt foncier cadastral (sur la propriété bâtie ou non) de certaines nouvelles provinces (2).

3) L'impôt sur les terrains à bâtir (3).

---

b) Impôt sur les chèvres de Crète, appliqué au taux de 0,60 drs. pour les montagnes et 1 dr. pour les vallées.

c) Impôt sur les chèvres et moutons de Samos, s'élevant à 0,45 drs. par tête.

Dans l'ancien royaume aucun impôt n'était appliqué sur ce bétail, parcequ'il y avait un «impôt sur les animaux abattus».

(1) Il y avait 3 régimes:

a) Impôt sur la propriété bâtie de l'ancien royaume. Cet impôt était apliqué sur le revenu brut des bâtiments, c'est à dire sur le loyer des bâtiments loués ou sur la valeur locative de ceux qui étaient occupés par leurs propriétaires. Le taux était progressif de 6,30 à 10,08 %. Il n'était pas appliqué dans les îles Ioniennes et la Laconie.

b) Impôt sur les bâtiments de Samos. Analogue au précédent, il était perçu en faveur des communes.

c) Impôt sur les bâtiments et les loyers de Crète. Cet impôt également était appliqué sur le revenu brut des bâtiments loués ou non, d'après un système à peu près analogue à celui de la classe *a*. Son taux était de 6 % pour les villes et de 3,50 % pour la campagne.

(2) Cet impôt, constaté sur la base d'un cadastre, était un vigueur en Épire, Macédoine et aux îles de la mer Egée, sauf Samos. Il était perçu sur la valeur de tout immeuble urbain ou rural, bâti ou non. Le cadastre était le «hul'assa defteri» organisé pendant la domination turque, et c'est à ce cadastre que l'on avait recours chaque année pour établir les rôles des contribuables. Des modifications y étaient apportées une fois chaque cinq ans. Le taux de l'impôt variait de 4 ‰—10 ‰ de la valeur, suivant l'immeuble. Ce taux était augmenté de 6 % au profit des armements de guerre et de 5 % au profit de l'instruction publique (Maarif). Le système n'avait pas toutes les qualités d'un régime cadastral, faute de révisions régulières.

(3) Il était appliqué dans tout l'ancien royaume sans exception et basé sur la valeur des terrains non bâtis. Sa constatation était faite au moyen d'une déclaration du contribuable contrôlée par une commission spéciale. On dressait ensuite les rôles qui restaient en vigueur pour une période de dix ans et qui n'étaient modifiés que dans des cas bien déterminés. Les terrains d'une valeur inférieure à 5.000 drs. étaient exemptés. Le taux était: 1 ‰ pour les terrains de 5.000 à 10.000 drs., 2 ‰ entre 10.000 et 30.000 drs. et 3 ‰ au dessus.

C. Imposition des valeurs mobilières, des entreprises industrielles et commerciales, des professions libérales et des salariés.

Elle comprenait les impôts suivants:

1) L'impôt de patente [1], appliqué sur les entreprises industrielles et commerciales, sur les professions libérales et sur les salariés, ainsi que sur les sociétés anonymes.

---

[1] L'impôt de patente a été introduit en 1830 Suivant le vote populaire du 4 février 1830 et le décret-loi du 6/18 juillet 1836, cet impôt visait à la taxation du «bénéfice réalisé dans chaque profession, après déduction préalable du loyer du magasin ou local employé». La détermination du bénéfice était faite par communauté et profession de la part des fonctionnaires du fisc en collaboration avec les autorités administratives et sur la base des renseignements obtenus. Cet impôt n'a pas pu être fermement établi et a subi des modifications en 1867 et ultérieurement. Le régime nouveau se basait sur des indices. Sa forme définitive était celle donnée par la loi ΣΙΣΤ' de 1906, introduite par le ministre A. Simopoulos.

Cette loi, en ce qui concerne les *entreprises industrielles et commerciales et les professions libérales,* répartit les contribuables en trois catégories.

Pour la première catégorie, c'était *la nature de profession ou métier* et le chiffre de la *population* du lieu où il était exercé qui servaient de critérium. Cette catégorie était subdivisée en six classes et pour chacune d'elles il y avait un minimum et un maximum d'impôt. En tout cas, jamais l'impôt n'était inférieur à 4 ni supérieur à 90 drachmes.

Pour la deuxième catégorie, outre les deux indices précités, on avait aussi le *chiffre d'affaires.* Cette catégorie aussi était subdivisée en six classes avec un maximum et un minimum d'impôt. En tous cas, l'impôt ne pouvait jamais être inférieur à 6 ni supérieur à 462 drachmes. La loi de 1906 a apporté une innovation dans cette catégorie en adoptant le chiffre d'affaires comme indice et en abolissant celui du loyer, qui était pris depuis 1867.

Pour la troisième catégorie aucun indice n'était pris en considération; l'impôt était perçu à forfait pour certaines sociétés et professions. Cela fut attribué au désir manifesté par le législateur d'encourager et de protéger l'industrie; il fut cependant critiqué (ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. p 90), car on disait que le législateur devait prendre ici le capital comme indice.

En ce qui concerne les *sociétés anonymes* (sauf certaines sociétés déterminées) on appliquait un impôt *sur le capital versé* et d'après une échelle progressive suivant l'importance du capital. Pour *certaines autres entreprises,* on prenait en considération le *nombre d'ouvriers* (carrières) ou le capital (le *tonnage* pour certains navires) etc.

2) L'impôt sur les valeurs mobilières (1).
3) L'impôt sur les bénéfices extraordinaires de guerre (2).

D. Imposition du revenu personnel global.

Il y avait l'impôt personnel complémentaire sur le revenu net global (3).

Examen de certains impôts sur le revenu antérieurs à la réforme.

Il serait intéressant d'examiner sommairement les traits principaux de certains impôts, qui, appliqués avant la réforme de 1919, pourraient être considérés comme ses précurseurs.

a) Impôt sur les valeurs mobilières (4).

Celui-ci, en ce qui concerne les sociétés nationales et les valeurs mobilières grecques, consistait, en 1919, en: 1) un impôt sur le total des bénéfices nets réalisés par les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions et 2) droits perçus

---

Les employés également étaient imposés d'après leur salaire, pour autant que celui-ci était supérieur à 500 drachmes par mois et d'après une échelle progressive allant de 2 % à 6 %; l'impôt était retenu par l'employeur c. à. d. qu'on pratiquait la méthode du stoppage à la source.

Des lois postérieures, appliquèrent un impôt sur certaines autres entreprises spéciales (compagnies d'assurance, machines à cigarettes, bateaux, remorqueurs etc.). On a aussi appliqué un droit spécial de patente pour les avocats, perçu au moyen de timbres spéciaux apposés sur certains documents et actes judiciaires.

L'impôt de patente était appliqué dans tout l'ancien royaume, sauf les îles Ioniennes; dès le 1er janvier 1914 il fut étendu aux nouvelles provinces, Macédoine, Épire et les îles de la mer Égée.

Dans l'île de Crète il y avait un impôt spécial de patente, qui fut maintenu.

L'impôt de patente, bien qu'il ait eu des partisans ardents à cause de la facilité de constatation (entre autres A. ANDREADÈS op. cit. p. 85 et suiv.) a néanmoins été critiqué à plusieurs reprises comme injuste (voir surtout C. DÉMERTZIS op. cit. Partie A, p. 29 et suiv.).

(1) Voir à la rubrique suivante.
(2) „ „ „ „ „
(3) „ „ „ „ „
(4) L'impôt sur les valeurs mobilières fut appliqué en Grèce (voir détails B. GEORGANTAS *(Jèze)* op. cit. vol. III p. 661 et suiv.) pour la première fois par la loi XK de 1877, sous la forme d'impôt sur le revenu net. Il avait comme matière imposable le dividende distribué annuelle-

sur les dividendes distribués par les banques privilégiées et les autres sociétés anonymes.

En ce qui concerne les sociétés et les valeurs mobilières étrangères, il n'y avait qu'un impôt sur les bénéfices nets réalisés par les sociétés anonymes étrangères en Grèce.

L'impôt sur les valeurs mobilières fut le premier impôt sur le revenu net en Grèce; son champ d'application était pourtant limité, car *il se bornait à frapper les revenus provenant de la participation à des sociétés anonymes ou en commandite par actions, laissant intacts les revenus provenant de toutes les autres manifestations de la richesse mobilière* et tout particulièrement ceux provenant d'obligations émises par les sociétés anonymes, de prêts

---

ment par les sociétés anonymes nationales et le bénéfice annuel net réalisé en Grèce par les sociétés étrangères. Le taux d'impôt, ayant été fixé à 2%, fut porté à 3% en 1880 et à 5% en 1885. Parallèlement à cet impôt furent systématisées, dès 1887, les dispositions sur le timbre, relativement aux valeurs mobilières; l'article 16 de la loi AXKE' a assujetti les dividendes à un droit de timbre au taux de 2%; c. à d. l'impôt sur les valeurs mobilières fut augmenté de 2% encore.

En 1908, le ministre des finances D. Gounaris avait déposé un projet de loi établissant un impôt sur certains revenus et valeurs mobilières.

La loi ΓΤϟΓ' votée en 1909, sur la proposition du ministre des finances A. Eftaxias, a modifié cet impôt en y substituant: 1) un impôt sur les bénéfices nets des sociétés anonymes nationales, 2) un impôt frappant les dividendes versés aux commanditraires des sociétés en commandite par actions, et 3) un impôt sur les bénéfices réalisés en Grèce par les sociétés anonymes étrangères. On admit comme bénéfice imposable pour les sociétés anonymes nationales, non seulement a) le dividende distribué aux actionnaires ou aux porteurs de parts de fondateur, mais aussi b) toute rémunération ou émolument payé aux membres du conseil d'administration, à quel titre que ce soit, et c) les sommes destinées à la constitution de réserves (sauf les réserves mathématiques des compagnies d'assurance sur la vie) ou à l'augmentation du capital ou enfin à l'amortissement des dettes. Le taux de l'impôt était de 7% pour les sociétés d'assurance étrangères (loi ΓΥϟΓ') et de 5% pour toutes les autres sociétés de toute nature, tant nationales qu'étrangères. D'après une disposition expresse de la loi, l'impôt, tout en frappant les bénéficiaires, c. à d. les actionnaires, membres du conseil, commanditaires etc., était retenu par la société et payé par elle directement au trésor public. En ce qui concerne le droit de timbre de 2% sur les dividendes, aucune modification ne fut apportée. En 1914 l'application de l'impôt fut étendue aux nouvelles provinces.

hypothécaires ou non, de toute sorte de créances etc. Le succès que cet impôt a eu, surtout pendant les dernières années de son application, est dû d'une part au fait que le recouvrement se faisait par stoppage à la source et d'autre part à la facilité relative que présentait le contrôle des sociétés anonymes, obligées de tenir une comptabilité exacte et claire.

b) Impôt personnel sur le revenu net global.

Ainsi qu'il a été dit, c'est en 1909 *(loi ΓΤΗΓ' établissant un impôt sur le revenu et sur les valeurs mobilières)* qu'un impôt sur le revenu *a été introduit* (1), sur la proposition du ministre A. Eftaxias.

L'impôt de 1909 n'était pas tout à fait un impôt général sur

(1) La loi ΓΤΗΓ' du 24 octobre 1909 qui a introduit l'impôt sur les valeurs mobilières a aussi établi un impôt général sur le revenu net, "dans le but d'atténuer les inconvénients de l'imposition existante„ (Rapport de A. Eftaxias sur le projet de loi), "et de préparer le terrain pour l'application d'une réforme fiscale plus vaste„. L'impôt était appliqué sur le revenu net de tous les contribuables domiciliés ou ayant résidé au moins pour une année en Grèce, que ce revenu ait été réalisé dans le pays ou à l'étranger.

Une somme de 3.000 drs. était déduite du revenu et exempte de tout impôt; le reste y était soumis à un taux progressif. Ceci était de 3 % pour les sommes allant jusqu'à 10.000, de 4 % jusqu'à 20.000, de 5 % jusqu'à 30.000, de 6 % jusqu'à 40.000 et de 7 % pour les sommes supérieures à ce chiffre.

De nombreuses exemptions et déductions ont été faites, la plupart concernant des revenus déjà frappés par d'autres impôts et qui, d'après le législateur, ne devaient pas être soumis de nouveau à l'impôt. Étaient exempts de l'impôt: 1) les revenus des fonctionnaires publics et des officiers provenant d'émoluments tirés du trésor public, 2) les revenus de bâtiments, 3) les salaires des employés privés, soumis ou non au droit de patente, 4) s'agissant de professionnels qui avaient payé le droit de patente, un revenu de 3 000 drs., chaque fois que l'impôt annuel de patente était inférieur à 350 drs., 6.500, si le droit de patente payé était de 351 à 650 drs., et un revenu de 10.000 si l'impôt de patente dépassait les 650 drs; de même en était exempté un revenu de 10 000 pour les professionnels des îles Ioniennes, bien que ceux-ci ne fussent pas soumis à l'impôt de patente, 5) les revenus de produits indigènes, sur lesquels d'impôt foncier était perçu au moment de l'exportation ou du transport à d'autres provinces, 6) tout autre revenu soumis à l'impôt direct sur les animaux de labour, les vergers et jardins, les pâturages, vignobles, huiles, produits forestiers, l'impôt sur le revenu net des

le revenu (1). Mais il a marqué, en effet, un progrès et visait d'une part *à frapper les revenus qui n'avaient du tout été soumis à un impôt en Grèce* (2) *et d'autre part à frapper d'un impôt additionnel les gros revenus des entrepreneurs* qui n'étaient pas suffisamment taxés par le système de l'impôt de patente. L'imposition de la loi ΓΤΗΓ' avait deux qualités importantes, a) la progressivité, rendue possible par la personnalité de l'impôt et b) une contribution d'après le revenu réel et non le revenu présumé. Étant donné que cet impôt était destiné, dans l'idée de son rapporteur, à former le premier pas dans la voie d'une réforme plus générale en matière d'impôts directs, on pourrait le considérer comme suffisant pour un rôle transitoire. L'impôt en question a cependant introduit un système de contrôle inquisitorial pour la constatation du revenu réel; ce qui a provoqué une réaction parmi les classes dont les intérêts en étaient affectés et a eu pour résultat la suspension et plus tard l'abolition de cet impôt. Il a été remplacé par «l'impôt complémentaire sur le revenu», de la loi ΓΩΛ' du 18 juillet 1911, votée sur la proposition du ministre des finances L. Coromilas du gouvernement de M. E. Vénizélos.

---

mines, et sur les revenus de valeurs mobilières, et 7) les intérêts des emprunts publics.

Etaient également déduits du revenu global du contribuable, les intérêts payés par lui pour ses dettes.

La constatation de l'impôt était basée sur la déclaration du contribuable controlée par l'agent du fisc, qui, en cas d'omission ou d'inexactitude de la déclaration, avait le droit de procéder d'office à une constatation d'après ses renseignements. Les contestations entre le contribuable et l'autorité fiscale étaient portées devant deux commissions, dont l'une, provinciale, était composée de trois membres (de deux fonctionnaires et du président du conseil municipal); la seconde (supérieure) ayant son siège à Athènes, était composée de cinq membres, tous hauts fonctionnaires. Les décisions rendues par ces commissions devaient être motivées et contenir les éléments sur lesquels la commission avait formulé son opinion, la charge de la preuve incombant toujours à l'agent du fisc, d'après une disposition expresse de la loi.

(1) Voir des critiques dans A. ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. p. 96 et suiv.

(2) Comme p. ex. les intérêts d'emprunts obligataires des sociétés anonymes et des emprunts hypothécaires ou autres, les revenus de certaines professions libérales, les revenus de valeurs mobilières étrangères ou de fortune située à l'étranger etc.

Le rapport sur le projet de la loi ΓΩΛ΄, pour justifier l'abolition de la loi ΓΓϟΓ΄, invoqua les griefs des contribuables contre «le système inquisitorial, par lequel on tâchait de contrôler tout revenu soumis à l'impôt et n'ayant pas été déclaré ou l'ayant été insuffisamment». On lui a donc préféré le système des indices; et l'on a adopté comme indice le plus propice le loyer de l'habitation, qui pouvait d'ailleurs être connu de l'autorité fiscale par les rôles des taxes immobilières.

L'impôt complémentaire introduit par *la loi ΓΩΛ΄* était appliqué *sur le revenu annuel de toute famille domiciliée en Grèce ou y ayant résidé pour une année;* c'était le chef de famille qui était responsable du paiement de l'impôt.

Pour le cumul du revenu imposable, on prenait comme *base le loyer de l'habitation* (1), augmenté dans certains cas d'indices de luxe.

Partant de ce loyer global, on déterminait, d'après un tableau spécial, suivant la population de chaque commune, le revenu annuel imposable de la famille (2).

Du revenu ainsi déterminé on exemptait un montant de 4.000 et un montant additionnel de 400 drs. pour chaque membre de la famille au-delà de cinq. L'excédent était alors soumis à un mpôt progressif (3).

---

(1) Au cas où plusieurs maisons étaient utilisées c'est le total des loyers qui servait de base; ce montant était augmenté dans une certaine proportion chaque fois que des maisons de villégiature, des étables etc. étaient aussi utilisés ou chaque fois qu'il s'agissait d'un contribuable qui occupait seul une maison sans autres membres de sa famille ou enfin quand il s'agissait de certaines classes professionnelles, le tout, d'après des détails fixés par la loi.

(2) Par ex. on considérait comme ayant un revenu annuel de 9.500 drs. : 1) les familles habitant Athènes et payant un loyer global de 2.401 à 2.520 drs., 2) celles habitant une autre ville de population de 35.000 habitants au moins et payant un loyer global de 1.951 à 2.050, 3) celles habitant une ville de 10.000 à 35.000 habitants, sur un loyer global de 1.681 à 1·760 drs. et 4) toutes celles habitant dans les autres villes ou villages du pays et dont le loyer global était de 1.401 à 1.480 drs. Afin de déterminer le loyer en question on prenait en considération les éléments servant à la fixation de l'impôt sur les bâtiments, et là où cet impôt n'était pas appliqué, le loyer convenu ou bien la valeur locative des habitations utilisées par leurs propriétaires.

(3) D'après un tableau qui prévoyait un impôt de 10 drachmes pour les rerevus imposables de moins de 500 drs., un impôt de 2.755 drs

La constatation de l'impôt introduit par la loi ΓΩΛ' était faite au moyen d'une déclaration du contribuable, remise une fois tous les trois ans et contrôlée par l'agent du fisc.

Il faut quand-même remarquer que *les indices ne constituaient pas une présomption irréfragable:* le contribuable avait le droit de déclarer son revenu réel au cas où celui-ci eût été inférieur à celui résultant des indices; le droit de procéder à une cotisation dépassant les indices était accordé à l'agent du fisc, dans le cas contraire. Le fardeau de la preuve incombait à celui qui demandait l'écart des indices, mais les droits de l'agent du fisc pour le contrôle étaient très restreints (1).

Les contestations entre le contribuable et l'agent du fisc, ainsi que les déclarations indiquant un revenu inférieur à celui présumé, étaient examinées par deux commissions, dont l'une de première instance siégeant dans chaque circonscription fiscale et l'autre, de second degré, à Athènes (2).

---

pour un revenu de 100 000 drs ; les revenus dépassant ce chiffre étaient soumis à l'impôt au taux de 3 %.

(1) La loi obligeait aussi le contribuable de faire la déclaration de son revenu réel chaque fois que celui-ci était supérieur à celui présumé (cette obligation a été contestée par B. GEORGANTAS op. cit. p. 750, mais une loi ultérieure et la jurisprudence ont admis l'existence d'une pareille obligation). Par conséquent l'agent du fisc devait, outre les revenus présumés d'après les indices, procéder aussi à la vérification des revenus dépassant l'indice en question. Dans ce cas-ci, la charge de la preuve lui incombant, l'agent pouvait faire usage de tout élément fiscal ou autre document possédé par les autorités publiques ou de n'importe quel document officiel revêtant un caractère de publicité (testament, contrat etc.); il pouvait aussi demander des renseignements à des banques et avait le droit de présumer un revenu de 4 % pour tous les capitaux indiqués par ces éléments. Diverses obligations sanctionnées par la loi furent imposées aux notaires, aux conservateurs des hypothèques et aux banques; les propriétaires de maisons devaient aussi notifier par écrit tout changement de locataire, sous peine d'amende de deux drachmes. Mais à part cela, aucun droit de recherche n'était reconnu à l'agent du fisc, qui ne pouvait pas procéder à l'inscription du contribuable aux rôles d'après des éléments qui n'étaient pas absolument prouvés; ce n'était qu'au seul cas où le contribuable s'y opposait en prétendant que son revenu réel était inférieur à celui présumé, que l'agent du fisc avait le droit de «procéder à toute sorte de recherche ou d'enquête dans le but d'établir la vérité».

(2) La commission de première instance était composée de deux

Les rôles définitifs restaient en vigueur pour trois ans et n'étaient modifiés qu'exceptionnellement.

Les contribuables se plaignaient du système inquisitorial de la loi ΓΤΗΓ', prétextant qu'il portait atteinte au secret professionnel, mais en réalité parcequ'ils pretendaient déclarer seulement la part de revenus, qu'il leur paraissait juste de déclarer. La loi ΓΩΛ', destinée à leur donner des apaisements, dépassa son but. Le contribuable, dans le cas où les indices lui étaient défavorables, était armé de tous les moyens d'obtenir justice; tandis que, pour l'agent du fisc, la possibilité de faire l'inscription du revenu réel n'était que théorique, car faute de droit de contrôle il était presque dépourvu de preuves; c'est pourquoi il devait presque toujours tâcher de ne pas s'éloigner des indices (1).

Par conséquent, l'impôt de la loi ΓΩΛ', basé, dans la règle, sur des indices extérieurs de dépense, avait toujours, malgré l'attention apportée par la loi dans le choix de ces indices, les inconvénients de la présomption (2). En outre, étant donné

---

fonctionnaires et du président du conseil municipal ou du président de la chambre de commerce ou enfin d'un commerçant; la commission de second degré était composée de trois hauts fonctionnaires publics. Les commissions, jugeant sur les preuves apportées par le contribuable ou l'agent du fisc, avaient aussi le droit d'interroger des témoins ainsi que de déférer le serment au contribuable. Chaque fois que le contribuable prétendait que son revenu réel était inférieur au revenu indiciaire, la commission avait le droit de procéder à des enquêtes de toute nature dans le but d'établir le revenu réel du contribuable. Les commissions, jugeant «ex aequo et bono», devaient motiver leurs sentences. Suivant leurs décisions les rôles des contribuables étaient modifiés et valaient pour une période de trois ans. La modification des rôles pendant la durée de cette période triennale était permise en cas de mort du contribuable, changement de domicile, augmentation ou diminution du revenu (réel ou indiciaire) dans une proportion de plus de 10% ou enfin en cas de diminution ou d'augmentation du nombre des membres de la famille.

(1) Il y eut une exception à cela pendant les années 1915, 16, 17 et 1918, pendant lesquelles, grâce à l'impôt sur les bénéfices extraordinaires (voir *infra* p. 32), les agents du fisc ont pu obtenir des renseignements sur les bénéfices réalisés par les divers entrepreneurs et de les soumettre à l'impôt sur un revenu plusieurs fois supérieur à l'indiciaire.

(2) Nous donnons un petit extrait de la critique admirable de Mr C. DÉMERTZIS op. cit. p. 72 et suiv. «...Mais la faute capitale de

que cet impôt avait pour but non pas d'augmenter les recettes de l'État, mais plutôt de poser les bases d'une réforme graduelle du système d'impôts directs, il devait s'éloigner du principe de l'indice qui, régissant presque tous les impôts directs d'alors, les rendait inéquitables. Le législateur devait, en affrontant avec plus de courage l'opposition des classes dont les intérêts en étaient affectés, rendre plus sensible et plus efficace le contrôle exercé par l'administration sur les contribuables, contrôle sans lequel l'égalité et la justice fiscales sont impossibles. Néanmoins l'impôt en question fut un progrès, car non seulement il introduisit des principes nouveaux, acceptés comme justes par la science, mais aussi parce qu'il a préparé le terrain pour la réforme plus radicale introduite plus tard dans le système des impôts directs en général.

c) Impôt de guerre sur les bénéfices extraordinaires.

Le 6 novembre 1917, la loi 1043 établissant «l'impôt sur les bénéfices extraordinaires» fut promulguée; et presqu'en même temps fut déposé à la Chambre un projet, qui plus tard devint la loi 1640, sur l'impôt sur les revenus nets. Ces deux lois ont été proposées par Mr M. Négreponte, ministre des finances dans le gouvernement de Mr E. Vénizélos.

L'impôt sur les bénéfices extraordinaires avait pour but de frapper les bénéfices énormes que certaines classes, favorisées par les circonstances de la guerre, avaient réalisés à partir du 1er janvier 1915. La matière imposable était dans ce cas constituée par les bénéfices réalisés dans les diverses entreprises et qui, dépassant le rendement usuel d'avant-guerre, étaient dus non pas à la capacité extraordinaire de l'entrepreneur, mais au bouleversement économique général apporté par la guerre. L'établissement de cet impôt, qui dans plusieurs autres pays touchait

---

la loi ,ΓΩΛ' consiste dans la manière de la constatation des revenus, dans son économie et dans sa rédaction... Le spectre de la recherche et du système appelé inquisitorial a détruit toute l'économie des modifications; et de la sorte, indirectement, le fisc a été privé de l'arme qui lui avait été octroyée pour prouver des revenus supérieurs ; tandis qu'au contraire il a été permis au contribuable, sous ces différents prétextes, de frauder la loi et de soustraire au fisc l'impôt dû d'après la loi...»

presque à la confiscation des bénéfices extraordinaires, était devenu nécessaire, non seulement en raison de considérations économiques et financières, mais aussi, ce qui est également important, de considérations d'un caractère moral et social.

La constatation de la matière imposable était faite sur la base du revenu (bénéfice) réel; et seul le «rendement usuel», c. à d. le «bénéfice normal», contenu dans le bénéfice extraordinaire de guerre, était calculé par le moyen d'indices, lorsqu'une comptabilité exacte n'avait pas été tenue dans la période d'avant guerre.

La rétroactivité de la loi et le fait que l'impôt était basé sur le revenu réel des années précédentes nécessitaient et ont eu pour conséquence l'élargissement des pouvoirs inquisitoriaux et de contrôle de l'Administration (1).

L'élément populaire était suffisamment représenté dans le travail de la constatation de l'impôt. D'une part des commissions consultatives spéciales assistaient les agents du fisc, en leur fournissant les renseignements nécessaires et d'autre part les commissions, devant lesquelles étaient portées les contestations entre l'agent du fisc et les contribuables, comprenaient aussi des membres choisis dans les différents commerces et professions.

L'impôt sur les bénéfices extraordinaires, outre ses fins purement fiscales, avait aussi un but non moins important, celui de chercher à préparer le terrain, en vue de l'application d'un impôt sur le revenu réel (2) au lieu du revenu indiciaire, qui jusqu'alors était pris comme matière imposable. Malgré les diffi-

---

(1) C'est ainsi que la loi obligeait le contribuable non seulement à fournir à l'agent du fisc toute explication demandée, mais aussi à lui communiquer tout compte ou autre élément nécessaire à la détermination du bénéfice, ainsi que de permettre une enquête sur place en cas de nécessité. La loi accordait aussi à l'agent du fisc le droit d'exiger toute sorte de renseignements des autorités centrales, communales ou autres, des banques, de la chambre de commerce ou des tiers. La loi prévoyait encore le recours à ministère d'experts, inspiration heureuse du législateur, ainsi que l'expérience le démontra.

(2) Voir aussi le *Rapport de la Commission Parlementaire sur le projet de la loi «sur l'impôt sur les revenus»* (dans l'édition du MINISTÈRE DES FINANCES *Aperçu des Impôts Directs en vigueur* op. cit. p. 99).

cultés, qui devaient se présenter dans l'application d'un impôt extraordinaire sur les bénéfices là où il n'y avait pas d'impôt ordinaire, les résultats furent très encourageants [1] et sont dûs à l'exercice d'un contrôle rigoureux de la part de l'Administration, qui dans ce cas s'avéra à la hauteur de sa tâche et capable de restreindre l'évasion fiscale. Ces résultats, ainsi que le fait que les contribuables se familiarisèrent avec l'idée de l'impôt sur le revenu réel et avec l'application du système de contrôle inquisitorial, encouragèrent l'État à entreprendre la réforme fiscale de la loi 1640.

---

[1] *Supra* note (1) page 17. Voir aussi, pour les premiers résultats, A. SBAROUNIS *L'imposition des bénéfices extraordinaires en Grèce* (en grec), dans la revue «Mellon», Athènes, janvier 1919.

DEUXIÈME PARTIE

LA RÉFORME DES IMPÔTS DIRECTS EN GRÈCE EN 1919

CHAPITRE PREMIER

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

Les trois lois de la réforme.

La réforme des impôts directs en 1919 a été opérée par 3 lois:

a) Loi 1640 du 3 janvier 1919, établissant un «impôt sur les revenus nets».

b) Loi 1641 du 3 janvier 1919, modifiant et codifiant «l'impôt sur les successions, les donations, les dots et les gains de lots»[1] et

c) Loi 1642 du 3 janvier 1919, établissant un «impôt sur la plus-value spontanée de la propriété immobilière»[1].

De ces trois lois, la première est celle qui intéresse le plus notre étude.

Fins visées par l'introduction de l'impôt sur le revenu.

La législation de 1919 a voulu débarrasser le peuple hellénique du désordre et des injustices que la «mosaïque» d'impôts directs contenait.

L'unification de l'imposition pour tous les départements du pays, la taxation des revenus qui n'étaient point soumis à l'impôt avec le système jusqu'alors en vigueur et l'introduction d'un système scientifique devaient avoir pour résultat de mieux répartir les charges fiscales; elles seraient, de plus, favorables à l'économie nationale, qui souffrait d'une grande inégalité de conditions vis-à-vis de l'impôt, marquée non seulement entre les différentes branches de son activité mais au sein même de ces branches.

---

[1] Dans le budget de l'État et dans l'organisation du Ministère des Finances ces deux impôts étaient compris dans les impôts directs.

La réforme allait, de plus, comme l'observe (1) son rapporteur M. M. Négreponte, ministre des finances dans le cabinet Vénizélos, remplacer un système «sans corrélation ni principe directeur» et marquerait «une étape lumineuse dans l'évolution des principes libéraux et démocratiques, sous le drapeau desquels notre chère patrie entend marcher vers le progrès». La réforme satisfaisait également à la *communis opinio;* elle avait déjà mûri dans la conscience du peuple (2).

Le principe constitutionnel de l'égalité des individus devant les charges publiques ne serait dorénavant lettre morte (3).

Le ministre des finances aurait, de plus, en main un instrument élastique et productif, ainsi que l'observe M. D. Tantalidès (4). Et à la place d'un système incohérent et compliqué, qui mettait dans l'embarras les fonctionnaires transférés d'une région

---

(1) *Les Finances de la Grèce pendant la guerre,* édition du MINISTÈRE DES FINANCES (en français), Athènes, 1920 p. 99: *Rapport du ministre des finances devant la Chambre sur le projet de l'impôt sur les revenus:* «En effet elle (l'imposition directe) présente une mosaïque composée de diverses mesures dictées sous la pression des besoins urgents du vieux Royaume, d'un côté, et de la législation des nouvelles provinces arrachées à la Turquie d'autre part, tout cela sans corrélation ni principe directeur; elle ignore ceux des contribuables qui devraient justement supporter une grosse part du poids qui pèse sur les faibles; elle entretient une imposition différentielle dans les différentes parties du Royaume, ce qui ne manque pas d'être anticonstitutionnel, tout en empêchant à la fois le développement naturel et homogène des phénomènes économiques du pays».

(2) Entre autres, voir aussi C. DÉMERTZIS, op. cit. p. 72 et suiv.

(3) La *Constitution* de 1864 (revue et modifiée en 1911), dans son art. 3, avait la disposition suivante: «Les hellènes sont égaux devant la loi et contribuent sans distinction aux charges publiques, selon leurs facultés». Ce principe politique, négligé dans le passé, était respecté par la réforme. Sur le sens juridique à attribuer à cette disposition, répétée dans les constitutions ultérieures, voir au chap. IX, rubrique du Recours en cassation et du Conseil d'État.

(4) Directeur des Contributions Directes au Ministère des Finances à cette époque et plus tard ministre des Finances. Voir son *Introduction à la réforme de l'imposition directe* (en grec), Athènes, 1919, p. 36: «...il est urgent d'introduire la réforme, pour d'autres raisons aussi, mais surtout parceque l'heure est arrivée que les mains du ministre des Finances soient armées d'un instrument maniable et élastique; d'un instrument dont les ressorts soient forgés dans l'atelier de la justice contributive et qui lui permette, tant au point de vue des intérêts

du pays à l'autre, on aurait un système uniforme facilitant le travail de l'administration.

La Chambre avait fait un accueil chaleureux à la réforme. Em. Répoulis, le vice-président du gouvernement, dans un discours inspiré (1), a dit entre autres choses (2) à la Chambre (3): «Une pareille réforme fiscale serait nécessaire, ne fût-ce que pour »des raisons de morale, pour assurer le prestige de l'État hellé»nique, qui désire se montrer à la hauteur des pays civilisés. La »civilisation des États n'est pas une simple conception, contenant »quelques manifestations de progrès; la civilisation ne saurait être »recherchée ni dans le progrès des arts seulement, ni dans le »progrès des sciences et des lettres en général.

«La civilisation est multiforme et se constate dans toute l'é»tendue, dans toutes les manifestations de la vie sociale et poli»tique. Le système fiscal de chaque État reflète, d'une façon très »significative, la civilisation du pays, car il montre les concep»tions de l'État sur la justice dans l'impôt, les conceptions poli»tiques des gouvernants du pays, l'égalité des citoyens devant »leurs obligations envers l'État. Un pays qui présenterait un »manque d'égalité et d'organisation scientifique financière ne »saurait être considéré comme entièrement civilisé, nonobstant les »autres manifestations de civilisation qu'il pourrait présenter. Et »il est de notre devoir de montrer que l'État hellénique est civi»lisé et digne de la place qu'il revendique».

Le rapport de la commission parlementaire, après une analyse minutieuse du système, en fait l'éloge (4).

étroits de l'État qu'au point de vue de l'intérêt général social, de faire face aux problèmes formidables de demain, dont la composition tragique est nouée par le feu, le fer et le sang des peuples!».

(1) Voir *Aperçu des Impôts Directs en vigueur,* édition du MINISTÈRE DES FINANCES, op. cit. p. 152 et suiv.

(2) Op. cit. p. 160: «Si le Parti Libéral se trouve un peu en retard dans l'accomplissement de ses promesses envers le Peuple, c'est justement dans la question de la politique financière. Nous nous sommes faits forts dès 1910 de procéder à cette réforme fiscale, nous avons dès lors déclaré que nous allions suivre une politique de diminution des impôts indirects et d'augmentation des impôts directs...».

(3) Op. cit. p. 161.

(4) *Aperçu des Impôts* etc. op. cit. p. 98—121. «Le projet de loi..... constitue la base d'une réforme méthodique et scientifique du système fiscal entier, qui, de la sorte, sera uniforme pour tout le pays et qui

De même les rapporteurs à la commission parlementaire sur le projet MM. A. Anastasiadès (1) et J. Valalas (2), faisant un examen détaillé des vertus du système, recommandent à la Chambre de voter la réforme.

---

vise à l'imposition des revenus de toute provenance (p. 99)..... Le but du projet est.... 1) la refonte de notre imposition directe qui même déjà dans l'ancien Royaume avait perdu son uniformité et qui par l'annexion des nouvelles provinces est devenue multiforme, 2) l'imposition des revenus qui, d'après le système en vigueur, n'étaient frappés d'aucune charge fiscale et 3) l'application de la progressivité dans l'imposition (p. 100)».

(1) Plus tard ministre de l'Économie Nationale, président de la Chambre de Commerce et de l'Industrie etc. Son affirmation de l'opportunité de la réforme a une importance particulière, parce qu'il appartient aux classes commerciales, qui d'habitude protestent contre l'impôt sur le revenu. Il faut mentionner à son honneur que, lorsque l'impôt sur les bénéfices de guerre était discuté à la Chambre, il a fait la déclaration suivante: «Au moment où le peuple hellénique verse son sang pour la grandeur de la patrie, le monde commercial considère comme un devoir de ne pas lui céder en sacrifices matériels».

Dans son discours sur le projet de l'impôt sur le revenu il a dit (*Aperçu des Impôts etc.* op. cit. p. 151): «Armés d'un pareil système fiscal, nous pourrons non seulement suivre efficacement la fermentation économique internationale, non seulement participer à une entente fiscale très probable avec les autres pays, mais aussi présenter à nos puissants Alliés un état limpide de notre capacité économique, sur lequel ils pourront éventuellement se baser pour nous accorder un appui économique, destiné à nous permettre de mener à bien notre mission civilisatrice dans l'Orient».

(2) Plus tard ministre à plusieurs reprises. Dans son discours sur le projet (*Aperçu des Impôts etc.* op. cit. p. 142) il a dit: « .... D'autres peuples ont lutté longtemps pour obtenir une pareille réforme démocratique. Chez nous c'est déjà un fait acquis, puisque cette réforme est un des principaux chapitres du programme du Parti Libéral. On entend chez nous aussi formuler des doutes sur son succès dans l'application, pour des raisons que j'ai mentionnées au commencement, mais dans quel pays n'a-t-on pas hésité? Et pourtant cet impôt a eu du succès dans d'autres pays, toutes les difficultés ayant été surmontées. Quant à nous, nous avons tout lieu de croire à la réussite, car nous pouvons profiter de l'expérience et des remarques de ceux qui nous ont devancés dans la réforme; nous pouvons nous inspirer des opinions des gens de la science qui ont déjà constitué une bibliothèque volumineuse; et surtout nous avons comme garantie la volonté ferme dont Mr le Ministre des Finances a déjà fait preuve....».

Il ne faut pas omettre d'ajouter que plusieurs députés également ont applaudi à la réforme (1).

Le budget de l'État comptait plutôt sur l'avenir que sur un succès immédiat de la réforme, ainsi que le fait remarquer M. Th. Lecatzas (2).

Mais à côté des opinions optimistes au sujet de la réforme, il y eut aussi des objections, surtout hors du Parlement; elles portaient sur le principe, comme celles du Prof. A. Andréadès (3) et d'autres hommes de science ou d'état, ou la taxaient de défectuosité, comme celles de G. Boussios (4); quelques-uns aussi avaient préconisé l'introduction graduelle du système et d'autres l'imposition à titre d'essai à des taux minimes (5).

---

(1) Il faut citer l'attitude de C. Socolis, député éminent, mort prématurément. Celui-ci, quoique appartenant à l'opposition et originaire des îles Ioniennes qui protestaient toujours vivement contre l'extension des impôts directs à leur région (voir p. 15), a déclaré reconnaître que la réforme comblait une lacune et que ses mandants feraient bon accueil à celle-là.

(2) Directeur de la Comptabilité Générale de l'État, à cette époque et maintenant Directeur Général de la Banque Ionienne en Grèce. Dans une conférence (voir «*Les Finances de la Grèce pendant la Guerre*», op. cit. p. 5—50), entre autres choses il a dit (p. 28): «Nous savons tous que les systèmes d'imposition ou de taxation ne peuvent pas être transformés d'un jour à l'autre. La taxation d'un pays constitue un mécanisme, lequel, si imparfait soit-il, est adapté aux habitudes et à la psychologie de l'imposé. C'est pour cela que toute modification radicale constitue une opération exigeant de l'habileté et de la sagesse. Nous devons avoir tout espoir, que l'application des modifications de l'impôt aura autant de succès que sa composition théorique».

(3) Voir la série de ses cours.

(4) *Le nouveau statu-quo fiscal,* op. cit., trouve que la rénovation prétendue du système n'existe pas dans la réalité et que les principes scientifiques invoqués ne sont pas rencontrés dans la réforme. En p 476—7, il écrit: « . . . la réforme apparaît, pour la plupart, comme une charge fiscale additionnelle, revêtant un caractère plutôt fiscal que financier. . .» « . . . par la légion des impôts anciens maintenus et des nouveaux impôts directs il est impossible d'arriver à des rendements satisfaisants. . .».

(5) La revue «*Mellon*» (Athènes, directeur J. SPETSIOTIS), décembre 1918, est de cette opinion. Elle conteste d'abord le droit de la Chambre de cette époque de procéder à une réforme aussi radicale et ajoute: «le projet pourrait être voté par le présent Parlement dans le but d'une application à titre d'essai et non pas à titre définitif, cette dernière étant remise pour plus tard; entretemps, les imperfections du sy-

Le régime originel de l'impôt sur les revenus.

Le régime introduit par la loi 1640 ne différait pas de celui de la France, dans ses grandes lignes. Il constituait un système mixte, composé: a) d'impôts cédulaires, appelés *analytiques,* indépendants et b) d'un impôt complémentaire général, appelé *synthétique,* sur le revenu net global de la personne physique.

Les détails de ces impôts sont donnés dans les chapitres spéciaux qui suivent: on y verra également l'historique de l'évolution de chaque impôt. Mais dans les lignes suivantes, nous en donnerons quelques traits généraux.

Les revenus soumis aux impôts cédulaires ont été divisés en sept «*catégories*» (1).

Catégorie A. Revenus de la propriété bâtie.
» B. Revenus des terres affermées.
» C. Revenus des valeurs mobilières.
» D. Bénéfices des entreprises commerciales et industrielles.
» E. Bénéfices des exploitations agricoles.
» F. Rémunérations des services salariés.
» G. Rémunérations des professions libérales.

L'abolition des lois anciennes n'est pas faite d'emblée. On n'a pas jugé bon de priver le fisc subitement de ressources sûres en échange des rentrées, peut-être aléatoires, qu'on attendait de la nouvelle loi; c'est pourquoi, on a réparti l'abrogation sur deux années, 1919 et 1920. Pendant cette période transitoire, les impôts en voie d'abolition et la nouvelle loi coexistaient, l'un étant compensé par l'autre. Enfin en 1920 un grand nombre d'anciens impôts étaient abolis. Quelques modifications ont été également faites à la loi 1640, dans le but de mieux l'adapter aux conditions du pays.

Il est évident que l'impôt sur le revenu n'était pas établi généralement sur le revenu. C'est ainsi qu'en 1920 nous avions sur:

---

stème seraient dénoncées et les fonctionnaires se seraient familiarisés avec l'esprit de la loi, ce qui les aiderait à l'appliquer avec succès.... Les taux nous paraissent élevés et le calcul de l'impôt compliqué.» «Le projet..... a surestimé la capacité de paiement du pays...».

(1) Les lettres grecques données à ces cédules sont: A, B, Γ (subdivisée en classes α',β' et γ'), Δ, E, ΣΤ et Z.

La *propriété bâtie:* un impôt sur le revenu net (catég. A).

La *propriété non bâtie:* un impôt sur les terres affermées (catég. B), le reste de la propriété non bâtie n'étant point taxé.

Les *valeurs mobilières:* un impôt sur le revenu net (catég. C).

Les *entreprises commerciales et industrielles:* un impôt sur le revenu net (catég. D) (1).

Les *exploitations agricoles:* les impôts suivants,
pour le raisin sec, l'imposition ancienne
pour l'huile, » »
pour le tabac, » »
pour le reste de la production et pour l'élevage, un impôt sur le revenu net (catég. E) (2).

Les *rémunérations des services salariés:* un impôt sur le revenu net (catég. F).

Les *rémunérations des professions libérales:* un impôt sur le revenu net (catég. G).

Le *revenu global:* un impôt complémentaire sur le revenu net global de la personne physique.

L'évolution ultérieure du système.

Premières difficultés. L'application du nouveau système fiscal rencontra immédiatement des difficultés, dont la moindre ne fut pas l'opposition des contribuables. Malgré le renforcement, dès le début, du personnel fiscal, les conditions, dans lesquelles se trouvait la Grèce immédiatement après la conclusion des traités de guerre de 1919 et 1920, ont rendu vain tout effort.

La continuation de la guerre et la défaite en Asie Mineure, l'afflux des réfugiés et d'autres grands problèmes, nés de la guerre, sont venus ajouter aux difficultés que la réforme aurait normalement rencontrées dans ses premiers pas (3).

---

(1) Il y avait aussi une taxe de licence invariable pour tous les commerçants et industriels. Voir détails *infra* Chap. V.

(2) On avait aussi maintenu l'imposition ancienne pour quelques produits de petite valeur.

(3) Qu'il me soit permis de citer ici un extrait de *mon rapport* que le ministre des Finances M. G. Cafandaris, a bien voulu insérer dans son rapport sur le budget de 1927—28, p. 20. «(Cafandaris) . . . . Des difficultés en résultent, l'opinion publique ne tolérant pas, à juste

C'est ainsi qu'en 1921, la catégorie E céda la première. En

titre d'ailleurs, de voir se dérober ceux qui en premier lieu auraient dû porter la charge fiscale. Des cabinets, inspirés de principes différents, conservateurs, radicaux ou simplement progressifs, se sont succédés au pouvoir depuis l'introduction de ces impôts et aucun d'eux n'a pu leur donner la tonification nécessaire. Pourquoi? Se trouve-t-on devant une inertie méditée de l'État ou devant une impossibilité réelle? Au lieu de répondre personnellement à cette question, vous me permettrez de donner la parole au directeur des contributions directes, plus compétent pour vous éclairer que moi, qui ne dirige que depuis quelques mois le Ministère des Finances, au milieu de diversions multiples. Dans un rapport, rédigé sur ma demande, le chef de ce service écrit:

«La réforme fiscale de 1919 a trouvé, aussi bien le service technique »fiscal que les contribuables eux-mêmes, peu préparés à s'y adapter. Le »personnel des Éphories (bureaux du fisc), familiarisé avec les anciens »impôts, mais dépourvu des connaissances nécessaires pour l'application »du nouveau système, s'y adaptait très lentement. De même, les nouveaux »impôts, exigeant du personnel un travail matériel plus grand qu'aupa»ravant, ont démontré que l'effectif du service technique fiscal était »insuffisant. C'est pour cette raison que des dispositions spéciales extra»ordinaires prévirent la nomination de fonctionnaires experts ayant des »connaissances plus ou moins spéciales pour l'application de ces nouveaux »impôts. Ces fonctionnaires étaient destinés à être absorbés graduelle»ment dans le service des Éphories. Pourtant même ce renforcement »du personnel fut insuffisant et comme si cela n'était pas assez, la mo»bilisation générale ordonnée au commencement de l'année 1921 priva »presque entièrement les Éphories de leur personnel. Ainsi, sur plus de »neuf cents postes dans le service des Éphories, il n'y avait en 1922 que »600 qui fussent occupés; de plus, la moitié de ces employés étaient mo»bilisés; en d'autres termes les Éphories fonctionnaient avec le tiers de »leur personnel.

«Ainsi, pendant les deux premières années de l'application de l'impôt, »1919—20 et 1920—21, aucun contrôle ne put être opéré à cause des pré»paratifs nécessités par l'application; pendant les années 1921—22 et »1922—23 également, aucun contrôle des contribuables ne put être fait, »car la majeure partie du personnel était sous les drapeaux.

«A partir de 1923—24, on fait des efforts persévérants dans le but, »d'une part d'organiser et de renforcer le personnel et d'autre part de »procéder au contrôle.

«Mais le fait qu'il y avait des affaires en suspens, depuis plus de »quatre ans, à liquider en sus du travail de l'année courante, fut un »grand obstacle à la mise à jour et à la liquidation du contrôle des »années 1923—24 et suivantes. Cela fut particulièrement préjudiciable à »l'impôt global, qui, naturellement, est liquidé après le règlement défi»nitif des impôts cédulaires sur les revenus nets».

1922 un emprunt forcé [1] imposa, pour son service, des changements à l'impôt global et une augmentation de 10 °/. sur tous les impôts; de même on a dû rétablir l'impôt sur les bénéfices de guerre [2], aboli dès 1920.

Directives économiques après le désastre micrasiatique. Influence de la crise mondiale d'après guerre. A partir de la défaite d'Asie Mineure, c'est une ère nouvelle qui commence pour la Grèce. Considérant son rétablissement national comme accompli, bien que dans des circonstances douloureuses, la Grèce a déclaré son intention de respecter absolument la situation créée par les traités de paix et les conditions d'après guerre. Elle s'est donc fixé pour tâche principale la réparation des dégâts et le rétablissement de ses enfants dans son foyer. Pour obtenir ces deux résultats, elle a besoin de capitaux, qui seront utilisés aussi bien pour l'amélioration du budget de l'État, que pour accroître le revenu national. Et ceci n'est pas seulement une manifestation d'un élan vers le progrès, mais surtout un besoin impérieux. Le capital national, cependant, est insuffisant à desservir ces deux buts, et l'assistance du capital étranger est indispensable. Pendant les dix dernières années, le mouvement des capitaux étrangers vers notre pays a été considérable [3].

En ce qui concerne les branches productives du pays, elles ont été développées, pour la plupart. On remarque d'abord un nouvel élan dans l'agriculture [4]. Un grand progrès est également à enregistrer dans l'industrie, secondée par les conditions nou-

---

[1] Loi 2749 du 25 mars 1922, votée sur la proposition de feu P. Protopapadakis, ministre des Finances, feu D. Gounaris, ministre de la justice, et M. L. K. Roufos, ministre de l'Économie nationale, du gouvernement Gounaris

Emprunt de 1.600.000.000 drs. imposé par la coupure en deux du papier monnaie en circulation, la moitié étant convertie en obligation (fond d'État).

[2] Il a été institué sous deux formes: a) impôt extraordinaire sur les bénéfices des sociétés anonymes (loi 2965) et b) l'ancien impôt sur les bénéfices extraordinaires (pour les autres entreprises).

[3] Des chiffres avec plus de détails sont donnés plus bas, dans le chap. IV, rubrique de la politique fiscale relativement à l'affluence de capitaux de l'étranger.

[4] On aura l'occasion d'en parler en détail *infra* chap. III.

velles et par un tarif douanier protecteur institué en 1926 (1).

La navigation, elle, a malheureusement perdu la plus grande partie des réserves acquises pendant la guerre; et malgré l'accroissement continuel du tonnage, qui a atteint des chiffres supérieurs à ceux des périodes de guerre et d'avant guerre, au fond, cette branche traverse une crise sérieuse sans précédent (2).

Le placement de capitaux dans la construction d'habitations est également considérable, mais sans qu'on puisse malheureusement parler d'industrie immobilière (3). Il faut noter que les autres branches productives du pays, quoique n'ayant qu'une importance secondaire, marquent du progrès.

En somme, la physionomie de notre économie, qui dans le passé était plutôt agricole, change peu à peu et manifeste une tendance à s'orienter à celle des pays industrialisés.

Politique de finances publiques «héroïques». Efforts du trésor angoissés par l'instabilité politique. Stabilisation monétaire. Nouveau désastre financier. Les finances publiques, après la défaite d'Asie Mineure, ont dû suivre la politique que Vilfredo Pareto a appelée «politique de finances héroïques». Les besoins impérieux de sommes énormes, nécessitées par la situation nouvelle, ont accentué pour la Grèce les problèmes d'après guerre. Les sacrifices économiques, qui ont été imposés au peuple, sont écrasants (4): une élévation continuelle des droits de douane et des impôts sur la consommation, établissement d'un impôt sur le capital (en

(1) Décret-loi du 22 décembre 1923 «sur le tarif douanier d'entrée», émis sur la proposition du ministre des finances M. G. Cofinas (de la révolution de 1922 Gonatas-Plastiras) et mis en vigueur à partir du 1er janvier 1926, sur la proposition du ministre des Finances M. D. Tantalidès (de la dictature Pangalos). Ce nouveau tarif douanier a été élaboré par une commission, présidée par M. *P. Zalocostas,* directeur du service des Laboratoires Chimiques du Ministère des Finances.

(2) Des renseignements plus spécifiques sont donnés *infra* au chap. V.

(3) Cf. pour des détails *infra* chap. II, rubrique de la politique financière sur les immeubles bâtis.

(4) Pour la période jusqu'en 1924 Cf. A. ANDRÉADÈS, *Les effets économiques et sociaux de la guerre,* op. cit. p. 48 et suiv. Voir aussi le *Rapport sur le Budget de l'exercice 1923-24* du ministre M. G. COFINAS (traduction française, Athènes, 1923), document très intéressant, contenant une description des mesures prises à cette époque tragique. Pour les années ultérieures, cf. les *Rapports sur le budget* des ministres MM. C. GOTSIS (1925—26), G. CAFANDARIS (1927—28) et G. MARIS (1929—30,

1923) [1], une confiscation partielle des dépôts en banque en monnaie d'or (1922—23), une augmentation générale de tous les impôts par centimes additionnels destinés à l'amortissement de la dette flottante (1924—25), de nouveaux emprunts forcés (1926), une élévation générale des taux des impôts directs etc. Toutes ces mesures s'étaient avérées impuissantes à couvrir les déficits du budget jusqu'à la fin de 1926—27. Ce n'est qu'en 1927—28 que la main ferme de M. G. Cafandaris (cabinet Zaïmis) a liquidé la situation. La stabilisation monétaire, à laquelle il a procédé et qui a été achevée sous les auspices de la Société des Nations [2], est l'aube de l'assainissement des finances d'après guerre. En 1927—28 on commence à enregistrer des excédents budgétaires, jusqu'à l'année malencontreuse de 1931—32, au cours de laquelle

---

1930—31, 1931—32) et C. VARVARESSOS (pour 1932—33); aussi cf. *Les finances de la dictature de Pangalos* (de 1925 et 1926) par M. D. TANTALIDÈS, ministre des Finances de cette période, Athènes, 1928. *Les finances publiques de 1927-28* par M. G. PESMAZOGLOU, alors député rapporteur du budget et aujourd'hui ministre de l'Économie Nationale. Voir aussi les *Rapports des Commissions Parlementaires sur le budget:* pour 1928—29, surtout celui de la minorité (M. M. *A. Précas,* président et *G. Rodopoulos*); pour 1929—30, ceux de la majorité (rapporteur général M. *M. Aelianos*) et de la minorité (M. M. *A. Précas* et *G. Rodopoulos*); pour 1930—31, ceux de la majorité (rapporteur général M. *J. Valalas*) et de la minorité (de M. *P. Rédiadès* et de M. M. *A. Précas* et *G. Rodopoulos*); pour 1931—32, un document détaillé et très intéressant (rapporteur général M. *S. Costopoulos,* président M. *J. Valalas*); pour 1932 - 33, de la majorité (rapporteur général M. *A. Verdélis,* président M. *A. Varvajannis,* document très analytique) et de la minorité (M. *P. Rédiadès,* contenant aussi une critique théorique des principes adoptés par le budget examiné).

(1) Percevable en 5 ans, d'après la loi initiale, mais dont la liquidation complète ne finit qu'en 1931.

(2) Voir sur ce sujet *les rapports* de M. G. CAFANDARIS (op. cit.) exposant la conception globale du procédé à suivre pour l'assainissement fiscal, financier et monétaire et de M. G. PESMAZOGLOU (op. cit.) contenant un commentaire remarquable des mesures de M. Cafandaris. Voir aussi les études approfondies de M. X. ZOLOTAS, alors professeur à l'Université de Salonique (et actuellement prof. à l'Univ. d'Athènes). *Stabilisation monétaire* (en grec), Athènes, 1929 et *Phenomènes monétaires et de change en Grèce 1910—1927* (en grec), Athènes 1928. Cf. aussi P. DERTILIS, *La reconstruction financière de la Grèce et la Société des Nations,* Paris, 1929.

la Grèce a profondément ressenti les conséquences de la crise mondiale.

Mêmes tergiversations sur le terrain des impôts directs. Accumulation d'arriérés. Liquidation et ajournement. Quant à l'impôt sur le revenu, pendant cette période, il s'est heurté à des difficultés, qui malheureusement lui ont nui à bien des égards. L'année 1923—24 est une année de travail fiscal intense (1); mais, malgré certains bons résultats de cet effort, on ajouta des arriérés à ceux déjà existant, car à la tâche déjà lourde du service fiscal est venue s'ajouter l'application de nouveaux impôts (2).

En 1925, on introduit diverses modifications de l'impôt, dans le but de le simplifier, à côté de mesures de réorganisation du service fiscal (3). L'abolition des impôts extraordinaires de guerre était déjà devenue nécessaire et des taux additionnels à l'impôt sur le revenu furent décidés, pour constituer une étape de transition vers le retour au régime normal.

Mais les arriérés, qui allaient toujours croissant, ont obligé à prendre des mesures, en vue de rendre la liquidation plus rapide et d'accorder de larges facilités aux contribuables.

En 1926, de nouvelles modifications sont apportées, dont les principales sont l'établissement de l'impôt de patente pour les

---

(1) Nous donnons ici quelques extraits du rapport de M. COFINAS, op. cit. p. 36 : «Au contraire, de règle générale, nous n'avons pas touché aux taux des contributions directes et en particulier de l'impôt sur le revenu. Les modifications introduites ne visent qu'à rendre plus soigneuses et plus exactes la constatation et la perception des impôts directs»; et p. 56—57 «La désorganisation qui s'est mise dans les services financiers, après les élections de novembre (1920), a particulièrement atteint le service des contributions directes et des intendances (éphories) financières et a contribué à l'insuccès de l'impôt sur les revenus nets... Le service des intendances financières et des caisses publiques travaille (à présent) en pleine conscience des devoirs que lui impose la gravité de la situation».

(2) Quant à certaines mesures radicales à prendre à cette époque-là, voir quelques réflexions dans A. SBAROUNIS *L'impôt sur les revenus* (en grec), Athènes, 1923, p. 381 et suiv. et dans un article du même «*Nos impôts directs de guerre et d'après guerre*» dans la revue «Archive des sciences économiques et sociales» (en grec), Athènes, 1924, p. 250—277.

(3) Voir surtout la loi 3338 (ministère Gotsis, cabinet Michalacopoulos), qui a) modifie les catégories A, D, E et G et l'impôt global, b) permet la division en circonscriptions fiscales plus petites, afin de mieux

revenus inférieurs à 150.000 drs. et la dîme. L'année 1927, est une période de bonne application des lois existantes et on enregistre des résultats plus que satisfaisants (1). Le travail assidu, fait à cette époque, visait à deux fins: a) fixation des obligations du moment et b) liquidation du passé (avec de longs termes de paiement). L'effort fut poursuivi dans les années 1928, 1929, 1930 et 1931, au cours desquelles diverses modifications furent apportées touchant surtout les catégories D et G et l'impôt global (2). Il est à noter que 1930—31 est l'année heureuse, qui voit le pays se débarrasser enfin du lourd héritage du passé et mettre à jour son régime d'imposition (3).

Depuis l'application de l'impôt, à plusieurs reprises, on a tenté d'étudier l'impôt et ses effets et l'on a proposé diverses solutions. Divers congrès professionnels se sont saisis aussi de la question. Dernièrement, en 1928, une commission spéciale fut nommée (4), afin d'étudier l'imposition directe. Cette commission n'a pas soumis de rapport. Mais dans le cours de l'examen suivant, nous allons citer les suggestions principales soumises à la commission.

---

suivre la matière imposable et c) prévoit la création d'une école pour la formation spéciale du personnel fiscal. Un décret-loi ultérieur (ministère Cofinas du cabinet de la dictature Pangalos) a augmenté de 50 % environ les postes du personnel.

(1) Ministère Çafandaris avec le sous-secrétaire d'état aux finances M. A. Mylonas.

(2) Elles seront développées dans les chapitres respectifs.

(3) Ministère Maris avec le sous-secrétaire d'état aux finances M. B. Delyannis. Des mesures définitives et une persistance inébranlable de l'administration ont permis de mener à bonne fin la tâche entreprise.

(4) Ministère Maris, cabinet Vénizélos.

CHAPITRE II

REVENUS DE LA PROPRIÉTÉ BÂTIE

IMPÔT FONCIER DE LA CATÉGORIE A.

Historique

L'impôt de cette catégorie n'a pas subi de modifications sérieuses depuis 1919. Au début, le taux était progressif et dans certains cas exceptionnels il y avait même une petite déduction de minimum d'existence. Plus tard, on a aboli ces deux dispositions. En 1925—26, on a introduit une déduction, abolie l'année suivante.

Les modes d'évaluation du revenu présumé, dans le cas de maisons non louées, ont été modifiés en 1920, dans le but d'une simplification.

Les déductions pour l'entretien et l'amortissement ont subi des modifications multiples; celles en vigueur datent de 1930.

Mais les plus sérieuses modifications de la loi portent sur les exemptions. Pour des raisons exposées plus bas, les cas d'exonération, très restreints en 1919, sont à présent très nombreux.

LE SYSTÈME D'IMPÔT EN VIGUEUR

Assiette. L'impôt est appliqué sur le revenu net que toute personne physique ou morale a tiré de bâtiments sis en Grèce, au cours de l'année fiscale précédente [1].

On prend alors comme revenu brut le loyer effectif et non pas la valeur locative présumée de l'immeuble. On n'a recours à celle-ci que dans le cas où l'immeuble est occupé par le propriétaire lui-même. La loi contient de même une disposition, qui permet à l'autorité fiscale d'évaluer le revenu imposable d'après la valeur locative et non d'après le loyer prouvé par contrat de bail, chaque

---

[1] Au cas où il s'agit d'une propriété de superficie ou du bail d'un terrain pour construction, le revenu du propriétaire du fonds, aussi bien que celui du preneur ou propriétaire de superficie, sont assujettis à l'impôt.

fois que ce loyer est nettement inférieur et disproportionné avec la valeur locative de l'immeuble.

Dans tous les cas, la valeur locative est déterminée soit par comparaison avec d'autres bâtiments loués, soit en prenant l'intérêt de la valeur marchande de l'immeuble (1).

Pour déterminer le revenu net imposable, on déduit du revenu brut, présumé ou réel, les charges et frais suivants:

a) Un montant de 10 % du revenu brut, pour amortissements et frais d'entretien de l'immeuble (2).

b) Les intérêts des emprunts hypothécaires, qui grèvent l'immeuble.

c) Les impôts, locaux et autres, qui sont à la charge de l'immeuble (3).

d) Les primes d'assurance et certaines autres déductions d'une importance secondaire.

Il n'y a aucune déduction pour minimum d'existence et l'impôt est proportionnel. Le taux est fixé pour 1932-33 à 14,56 % (4) (5).

Constatation. L'impôt est constaté sur la base d'une décla-

---

(1) Le taux en est de 7 % pour les bâtiments d'une valeur inférieure à 200.000 drs., et de 5 % pour les autres.

(2) Ce taux est augmenté dans certains cas exceptionnels (par ex. pour les maisons en bois, les superficies ou terrains en location etc.).

(3) Ne peut y être compris l'impôt sur le revenu ; celui-ci ne constitue pas une dépense nécessaire à la production du revenu, mais c'est la part qui revient à l'État du revenu déjà produit.

(4) Le taux de l'impôt s'analyse comme suit :

taux principal (9.60 + 0.80) . .	10,40 %
„ additionnel 40 %	4,16 %
en faveur de l'État	14,56 %

Il y a en plus des impôts locaux et d'autres impôts additionnels en faveur de personnes juridiques atteignant presque la moitié de ceux de l'État.

(5) La loi originelle 1640 permettait une exemption de 1.200 drs. pour les indigents ayant un revenu des catégories A, B ou C, inférieur à 2.000 drs. ; cette exemption fut cependant abolie comme étant très difficile à appliquer.

De même en 1925-26 on avait admis une exemption générale de 3.000 drs. pour tous les contribuables, dans le double but de soulager les petits contribuables d'une part, et d'autre part d'établir une certaine progressivité pour les autres. Cette exemption aussi fut abolie à cause du grand nombre des petits bâtiments, qui la rendait très onéreuse pour le trésor public.

ration du contribuable contrôlée par l'administration, qui procède à un recensement à cet effet. La constatation, rendue définitive après qu'un jugement aura été rendu sur les contestations éventuelles, reste en vigueur pour un certain nombre d'années (1). Cependant dans le cas où il y a augmentation ou diminution de plus de 10 °/₀ du revenu imposable, pendant une année quelconque, les rôles sont modifiés en conséquence et continuent alors à être en vigueur, ainsi modifiés, pour les années suivantes. La fin d'une période et le commencement d'une nouvelle sont fixés par décret.

Exemptions (2). Sont exempts de cet impôt: a) les immeubles appartenant à l'État, aux villes ou aux communes, b) les églises (3), c) les immeubles appartenant aux institutions de charité ou d'instruction et servant à satisfaire directement aux besoins de ces institutions (4), d) à titre de réciprocité, les édifices des Légations étrangères, e) les usines de grande industrie non louées (5), f) les immeubles des sociétés anonymes hôtelières, g) les immeubles habités par leur propriétaire, d'un revenu annuel de moins de 3.000 (6) drs., h) les constructions de fermes, i) certaines autres

---

(1) La durée de cette période fiscale n'est pas déterminée par la loi, mais dépend des circonstances. Le dernier recensement a été fait en 1930 et les recensements précédents en 1926, 1924 (imparfait) et 1920 (aussi imparfait). Les recensements faits d'après l'ancienne législation avaient été opérés par étapes et suivant la loi qui était en vigueur dans chaque circonscription. Ils n'ont aidé alors que très peu aux premiers pas de la réforme.

(2) La *circulaire* 252 du 10/VIII/1930 *du Ministère des Finances* (Direction des Contributions Directes), contenant un classement de ces exemptions, en énumère 40. Cf. aussi E. CARAPAVLOS et P. NOMICOS (fonctionnaires supérieurs du Ministère des Finances), *L'impôt sur les revenus,* Athènes, 1932, une œuvre de haute portée interprétant et commentant la législation relative, vol. I p. 199—282. E. GEORGOULOPOULOS (ancien fonctionnaire de Finances), *Droit fiscal hellénique, l'impôt sur les revenus,* Athènes, 1932, vol. I, p. 23—38.

(3) De même les immeubles affectés au culte en général, sans distinction.

(4) En tant qu'il ne desservent pas de buts lucratifs.

(5) Les magasins spéciaux pour l'entrepôt et la manipulation du tabac bénéficient de cette exemption également.

(6) Pour les maisons de cette catégorie, d'un loyer supérieur, l'impôt ne saurait dépasser le 1/3 du montant de leur revenu net dépassant 3.000 drachmes. Il y a ainsi une certaine progressivité pour les petits revenus.

catégories de petites maisons, k) certaines sociétés anonymes de construction [1] et l) quelques autres bâtiments de cas spéciaux.

Une autre exemption de grande importance est également à enregistrer. A cause de la crise du logement provoquée par l'afflux des réfugiés, les immeubles construits de 1923 jusqu'au mois de juillet 1926 furent exemptés d'impôts, pour des périodes allant de quatre à vingt-cinq ans. On a admis aussi certaines autres exemptions extraordinaires [2].

REMARQUES GÉNÉRALES

Cadastre.

On sait que l'impôt sur la propriété bâtie et celui sur la propriété non bâtie, la première forme d'impôt, ont toujours occupé l'attention. Pendant longtemps et même jusqu'à une époque rélativement récente, dans plusieurs pays (France, Italie etc.), ces deux impôts étaient réunis en un seul, l'*impôt foncier.* Même aujourd'hui ce système unitaire est encore en vigueur dans certains États. En Angleterre, compris dans l'«income tax», il forme la «schedule A».

Mais en Grèce, même cet impôt sur la richesse la plus tangible n'était pas bien assis, faute de cadastre. La question du cadastre sera traitée dans le chapitre III de la propriété non bâtie. On peut cependant signaler ici que le cadastre qui, pendant un siècle, a été un *pium desiderium* en Grèce, est à présent en préparation.

Le réformateur de 1919, en ce qui concerne la propriété bâtie, a suivi le chemin battu, dans la rubrique de la matière

---

[1] Jusqu'à l'année fiscale 1930-31, les sociétés anonymes de construction en étaient exemptées, et cela pour éviter la double imposition, étant donné que leur revenu était soumis à l'impôt sur les dividendes (voir *infra* catégorie C classe a). Cette exemption n'est accordée depuis 1930-31 qu'aux sociétés anonymes de construction déjà existantes, les nouvelles n'en bénéficiant pas. Certaines sociétés sont également exemptées par convention avec l'État.

[2] Exemptions accordées à certaines zones de villes incendiées pendant la guerre (Salonique, Serrès etc), ou détruites par tremblement de terre (Corinthe etc.); il y a aussi exemption en faveur de bâtiments vendus par suite de l'échange de populations avec la Turquie, etc.

imposable, avec cette seule différence qu'il a pris le revenu net au lieu du revenu brut. Certainement, faute de cadastre, on ne pouvait pas s'attendre à une réforme radicale du système d'impôt. Mais *on aurait dû plutôt adopter la valeur locative des immeubles comme mesure générale* (1) (2). Le fait de se baser sur les contrats de bail et non pas sur la valeur locative a encouragé la fraude fiscale dans bien des cas (3); et c'est la raison pour laquelle une loi récente a permis à l'administration de recourir à la valeur locative en cas de contravention. D'ailleurs il est plus juste de taxer une certaine période (p. ex. quinquennale) d'après les données moyennes de toute la période (quinquennale) précédente, au lieu de se baser sur les données de la dernière année seulement.

Comme le cadastre en voie de préparation ne sera pas terminé avant un certain temps, l'introduction du système cadastral est imposible. Mais un travail assidu dans l'établissement des

---

(1) Cela se pratique aujourd'hui aussi, mais seulement à titre exceptionnel (*supra* p. 48).

(2) L'importance du cadastre pour la réussite de l'impôt ne peut être contestée, à condition néanmoins que des révisions soient faites régulièrement. Il est vrai que son manque n'entrave pas l'imposition de la propriété bâtie dans la même mesure que l'imposition de la propriété non bâtie; mais tant le système d'impôt sur le revenu que celui d'impôt sur le capital trouvent une base certaine au cadastre. K. BRAEUER, *Ertragsteuern* dans *W. Gerloff u. F. Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaft,* Tübingen, 1927, vol. II p. 12 et suiv., pense qu' un état civilisé moderne ne peut pas se passer des travaux du cadastre. G. JÈZE, trad. *Georgantas,* op. cit. vol. III p. 609, dit que la contribution foncière sur les propriétés bâties en France (basée sur un cadastre) est organisée sur des bases considerées comme admissibles. Les traités de finances publiques reconnaissent la supériorité du système cadastral, presqu'à l'unanimité. Le système cadastral est adopté par la plupart des pays : France, Italie etc. (impôt sur le revenu), Allemagne et Suisse (impôt sur le revenu ou sur le capital, selon les pays ou les cantons) etc. Voir aussi *infa* chap. III, rubrique du Cadastre.

(3) Pour éviter l'évasion fiscale, la loi prévoit l'obligation du bailleur de corroborer l'assertion du preneur relativement au montant du loyer, sous peine de certaines sanctions en cas d'inexactitude. Ceci devait être mis en vigueur par décret. Ce décret ne fut cependant pas édicté, pour d'autres raisons, mais aussi parce qu'il serait d'une efficacité douteuse, à cause du nouveau système indiciaire d'impôt personnel sur le revenu global (*infra* chapitre respectif).

rôles basés sur la valeur locative peut suppléer, dans une certaine mesure, au défaut de cadastre et gardera, d'autre part, à l'imposition la souplesse, qui lui fait défaut lorsque les revisions cadastrales ne sont pas faites régulièrement. Et quoique nous n'espérions pas de résultats semblables à ceux obtenus en Angleterre, où l'on se base aussi sur des rôles dressés périodiquement et non pas sur un cadastre, nous sommes sûrs qu'une amélioration est toujours possible.

Par conséquent, une modification de la loi, adoptant comme matière imposable brute la valeur locative, ne constituant pas un changement profond, peut être appliquée sans difficultés et seconder de plus le cadastre dans sa préparation.

Rente foncière.

Il y a lieu de rappeler que le revenu de la propriété bâtie revient: a) au capital foncier, c. à d. au terrain et b) à la valeur du bâtiment qui y est construit (1). De ces deux capitaux, tandis que le second, de règle générale, dépérit graduellement et doit être desservi par un amortissement (2), le premier, au contraire, a une tendance à la hausse dans les pays qui progressent (3) et encore plus là où l'urbanisme se développe d'une manière intense.

Cette tendance à la hausse qui donne lieu à la naissance de deux sortes de profit, *la rente acquise* (4) c. à d. une augmentation annuelle du revenu et *la plus-value spontanée du capital foncier* qui résulte de la comparaison de la valeur de ce capital pris dans deux états statiques différents, a également attiré l'attention du législateur grec. Et elle a fait l'objet d'une imposi-

---

(1) Selon l'École de Lausanne, la construction constitue du capital mobilier (V. PARETO, *Manuel d'Économie Politique,* trad. française, Paris, 1927 p. 437. P. BONINSEGNI, *Manuel Élémentaire d'Économie Politique,* Lausanne-Paris, 1930 p. 45).

(2) La loi en Grèce accorde 10 % du revenu (op. cit. p. 49).

(3) P. BONINSEGNI, op. cit. p. 305. «... Ces réserves faites, il faut reconnaître néanmoins qu'en général, surtout pour les peuples civilisés, les terres ont une tendance à augmenter de prix. C'est ce qui explique comment elles rapportent un intérêt fort bas. Il faut ajouter à cet intérêt une certaine somme correspondant à l'augmentation présumée de la valeur du sol. C'est une prime négative d'amortissement».

(4) P. BONINSEGNI, op. cit. p. 363.

tion spéciale en dehors du cadre de l'impôt sur le revenu [1]. Mais cet impôt spécial a été aboli et à présent ni le surrevenu ni la plus-value de l'immeuble ne sont plus taxés.

---

[1] A l'exemple de l'Allemagne où l'on applique la *Wertzuwachsteuer* (cf. W. LOTZ, *Finanzwissenschaft,* Tübingen, 1931 p. 622 et suiv. chap. Bodenwertzuwachsbesteuerung ; cf. TH. PISTORIUS, *Wertzuwachsteuer* dans *W. Gerloff u. F. Meisel, Handbuch der Finanzwissenschaft,* op. cit. vol. III, p. 324 et suiv.) et de l'Angleterre où Lloyd George a imposé l'*increment value duty,* qui faisait partie intégrante de sa réforme fiscale de 1909—1910 (cf. E. P. HEWITT, *The law relating to the taxes on land values,* London, 1915 p. 46 et suiv.).

Le principe de l'impôt sur la plus-value spontanée des immeubles est justifié par le fait que ce revenu est acquis sans la moindre contribution de la part du propriétaire, d'autant plus que très souvent il constitue un bénéfice exorbitant. Certains même, en soutenant que ce bénéfice provient de la société, ont proposé sa confiscation totale au profit de la société, à laquelle, disent-ils, il appartient. C'est la société elle-même qui produit une augmentation non gagnée, un «unearned increment» comme dit *Mill* (F. NITTI, *Principes de science des Finances,* trad. franç. Paris 1928, vol. II, p. 47). Son augmentation à pas de géant est encore une raison qui a rendu nécessaire la distinction entre le groupe des propriétés bâties et celui des propriétés non bâties (NITTI, op. cit. II, p. 40), afin de pouvoir mieux suivre de près et appliquer un impôt sur ce revenu de propriété d'une certaine importance, obtenu sans travail.

L'impôt, en *Grèce,* était originairement appliqué sous forme d'*impôt sur les terrains à bâtir* (v. p. 23); tout en étant appliqué sur la valeur de ces terrains, il était cependant justifié par le fait de l'augmentation latente de valeur de ces terrains, opérée spontanément chaque année. Il fut aboli en 1919 par la loi 1642, qui appliqua un *impôt sur la plus-value spontanée de la propriété immobilière et sur le surrevenu.* Cette loi était une des trois lois de la réforme de 1919 (v. p. 35) et les impôts qui furent établis par celle-ci ont constitué le complément de l'impôt sur le revenu net.

La plus-value spontanée des immeubles, soumise à cet impôt, résultait de la comparaison de la valeur que l'immeuble avait a) au temps de son acquisition à titre onéreux ou gratuit et b) au temps de sa mutation à titre onéreux. A la valeur d'acquisition on ajoutait aussi toutes les dépenses d'amélioration faites depuis l'acquisition. La différence entre la valeur du temps de la mutation et la valeur d'acquisition majorée des dépenses d'amélioration constituait la matière imposable. Cette plus-value était frappée à des taux variant selon le laps de temps qui s'interposait entre l'acquisition et l'aliénation, le taux étant d'autant plus haut que ce temps intermédiaire était petit (12 % jusqu'à 10 ans,

Caractère réel ou personnel de l'impôt.

L'impôt constitue un mélange d'impôt réel et personnel ou ce

---

10 % de 10 à 20 ans, 8 % de 20 à 30 ans et 5 % au delà; l'impôt était majoré d'une fraction de soi-même dont numérateur était la plus-value et dénominateur la valeur d'acquisition). Les calculs de la loi initiale étaient complexes et l'on a dû les simplifier dès 1923. L'inflation et la chute de la monnaie nationale troublèrent les bases de cette imposition, car des drachmes d'or du temps de l'acquisition se comparaient à des drachmes papier (d'inflation) du temps de la mutation; les taux furent aussi élevés (5,60 à 16,80 % en 1928—29, la fraction étant abolie dès 1923). L'impôt dégènera, donc, en un prélèvement de capital pur et simple; ce qui provoqua de véhémentes protestations et fit qualifier d'immoral (cf. G. CAFANDARIS, rapport budg. 1927—28), à juste titre d'ailleurs, cet impôt qui, lorsqu'il repose sur des principes sains, est une des contributions les plus équitables. A partir de 1929—30 il a été aboli et remplacé par «l'impôt de mutation des immeubles» appliqué sur la valeur de l'immeuble à raison de 2,80 % et 4,20 %.

L'impôt sur *le surrevenu spontané* était appliqué sur la différence entre le revenu tiré de la location de l'immeuble pendant l'année fiscale précédente et le revenu appelé «de base». Comme revenu de base on prenait, pour une dizaine d'années, le revenu que l'immeuble avait produit pendant la première année de la période décennale précédente (exceptionnellement pour la période d'application jusqu'à 1929, c'est 1914 qui servirait de base). Le surrevenu était soumis à l'impôt au taux de 12 %, après déduction de 1200 drs. A cause de ses calculs multiples l'impôt fut aboli en 1923.

L'abolition de ces deux impôts constitua encore une rétrogression de la réforme de 1919. L'imposition de la plus-value spontanée, frappait une branche de revenu tel qu'il est conçu par la *théorie fiscale ou comptable* de G. SCHANZ (*Einkommensbegriff - Einkommensteuer* dans «Finanzarchiv», 1896, XIII (I) p. 1 et suiv. et 1922 XXXIX (II) p. 505 et suiv.; cf. aussi PISTORIUS, *Unser Steuerrecht,* Stuttgart, 1929 vol. II p. 65). Et quoiqu'en Grèce la plus-value ne fût pas soumise à l'impôt personnel global (comme p. ex. en Italie), son imposition spéciale intégrait la taxation des revenus. *Or, l'abolition de l'impôt sur la plus-value des immeubles laisse une lacune.*

En Grèce, certains ont proposé un impôt spécial sur la valeur du terrain seul, bâti ou non. L'un des effets indirects de cet impôt serait de restreindre l'extension des villes et de provoquer ainsi indirectement la construction de grands bâtiments (imposition analogue à la *klassifizierte Arealsteuer* de l'Autriche et de certains autres pays, cf. K. BRAEUER, *Ertragsteuern* dans *W. Gerloff* u. *F. Meisel,* op. cit. vol. II

que E. Seligman appelle «semi-personal» (1). Son caractère réel découle du fait qu'il ne s'applique qu'aux immeubles sis en Grèce; ces immeubles sont soumis à l'impôt sans égard à la personne, au domicile ou à la résidence du contribuable; il découle aussi du fait que même après le transfert de la propriété, l'immeuble continue à servir de gage pour les impôts dûs pendant les trois dernières années; il y a, de ce point de vue, une sorte d'*obligatio propter rem.* Néanmoins chaque immeuble ne forme pas une entité distincte, comme c'est le cas pour les parcelles cadastrales. Par contre, la loi permet que tous les revenus d'une même personne provenant de divers immeubles soient mis ensemble de sorte qu'on puisse avoir une sorte de compensation entre les frais et charges excessifs des uns et les recettes des autres; elle y introduit ainsi l'élément personnel. Ceci est sans doute un progrès dans la direction de la conception de l'impôt sur le revenu net. Mais, la consécration d'un minimum d'existence et de la progressivité du taux, sur ce chapitre, étant très difficile et désavantageuse pour l'État, les principaux avantages de la personnalité font défaut.

Universalité de l'impôt. Politique financière.

Le principe de l'universalité fut violé, en ce qui concerne cet impôt, sur une grande échelle. Comme il appert de l'examen des données statistiques les 78 % des bâtiments sont exemptés de tout impôt. A première vue cela paraît exorbitant. On doit cependant prendre en considération qu'il y a un grand nombre de petits bâtiments (les 89 % des bâtiments du pays sont d'un revenu brut de

---

p. 30). — M. G. PESMAZOGLOU, op. cit. p. 192 veut un impôt sur les terrains non bâtis du centre des grandes villes. M. A. DÉMÉTRACOPOULOS, *L'influence du facteur économique sur le développement des villes de Grèce et surtout de la capitale,* dans la revue «Annales Techniques», en grec, 1er et 15 janvier 1933, pense que la ville a insuffisamment profité des bénéfices, réalisés par les propriétaires et dûs à l'action de l'agrégat.

(1) E. SELIGMAN, *Double taxation and international fiscal cooperation,* London & N. York, 1928, p. 62 et suiv. (Voir surtout son tableau en p. 84).—Dans les conventions entre États cet impôt est qualifié de réel (voir SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Double imposition et évasion fiscale, Recueil des accords internationaux etc.* vol. III p. 24).

moins de 10.000 drs.), le peuple grec ayant une prédilection marquée pour la petite propriété. Heureusement le revenu représenté par les bâtiments exemptés d'impôt est dans une proportion moindre, ne s'élevant qu'à 34 °/₀. Mais même ce taux est assez considérable (¹).

(¹) Voici un tableau du SERVICE DE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES.

Imposition de la propriété bâtie *

Nombre d'immeubles imposés et exempts d'impôts. Année 1929.

Catégories d'immeubles	Nombre de bâtiments	Coefficient de revenu annuel	Revenu annuel brut milliers drs
Bâtiments imposés.....	**286.707**	—	**3.319.299**
Revenu annuel brut			
Jusqu'à 3.000 drs.....	96.632	1 500	144.948
3.000 — 5.000 „	68.669	4.000	274.676
5.000 — 10.000 „	57.579	7.500	431.842
10.000 — 25.000 „	40.174	17.500	703.045
25.000 — 50.000 „	14.319	37.500	536.963
50.000 — 100.000 „	6.061	75.000	454.575
100.000 — 250.000 „	2.595	175.000	454.125
250.000 — 500.000 „	505	375.000	189.375
500.000 drs. et plus	173	750.000	129.750
Bâtiments exempts d'impôts.	**937.196**	—	**1.703.418**
Habités par le propriét. de revenu de moins de 3.000 dr.	741 331	1.200	889.597
Maisons de localités de réfugiés **.....	121.412	1.200	145.694
Échangeables (gérés par la Banque Nationale)	32.642	—	115.000***
Nouvellement bâtis	22.063	—	300.000***
De l'État, des municipalités, communes, établissements de bienfaisance.	12.208	—	185.000***
Fabriques et magasins de tabac	1.287	—	65.000***
Fermes (agricoles).....	6.253	500	3.127
Total. .. .	**1.223.903**		**5.022.717**

* Données au recensement de l'année 1929.

** Non louées.

*** Montants calculés par évaluation.

Plus particulièrement ces exemptions desservent les buts suivants :

a) Aider certaines institutions de droit ou d'intérêt public. Cette exemption est en général justifiée et on la rencontre dans la plupart des États. Elle a une mission spéciale pour la Grèce: elle veut encourager la tendance aux donations publiques, vertu traditionnelle de la nation.

b) Accorder une sorte d'immunité à l'habitation rurale et populaire. Cette exemption aussi est en principe justifiée; elle constitue aussi indirectement une sorte de barrière au courant de l'urbanisme (1), du fait qu'elle est surtout accordée aux habitations de la campagne. Néanmoins, vu l'indulgence avec laquelle la loi est appliquée sur ce chapitre ainsi que la limite relativement élevée de l'exemption, cette prime accordée à l'habitation rurale et populaire coûte très cher à l'État et devrait être réduite, ce qui diminuerait un peu la perte éprouvée par le trésor public (2).

c) Encourager l'industrie et certaines autres branches de la production. Cette exemption constitue une extension de la protection accordée au moyen d'impôts indirects. Et il ne s'agit pas

---

(1) Voici un tableau des bâtiments imposés, classés d'après la population :

	Nombre de bâtiments (D'après le revenu brut annuel drs)						Revenu brut annuel total	
	Jusqu'à 50.000	50.000 à 100.000	100.000 à 250.000	250.000 à 500.000	500.000 et en dessus	Total	Millions drs.	%
Athènes, Le Pirée, Salonique, Patras .	64.820	4.898	2.249	470	169	72.606	1.944,3	59
Villes de 5.000 à 50.000 habitants	92.537	990	277	32	4	93.840	874,3	26
Au dessous de 5.000 habitants	120.016	173	69	3	—	120.261	500,7	15
	277.373	6.061	2.595	505	173	286.707	3.319,3	100

C. à d. *il n'y a que le 15 % des revenus taxés qui appartient aux villages et aux petites villes et le 26 % aux villes moyennes, tandis que le 59 % appartient aux 4 grandes villes.*

(2) Cette prime touche les 150 millions, étant donné que les revenus exemptés dépassent un milliard de drachmes.

Nous estimons que cette diminution de l'exemption et une bonne

d'une simple transposition de ces revenus à la catégorie des entreprises commerciales, comme cela arrive d'habitude (1).

En Grèce, ces éléments sont complètement exemptés d'impôt (2) et par conséquent l'État leur accorde ainsi une prime de plus de 10 millions de drachmes annuellement, ce qui n'arrive pas dans la plupart des autres pays (3).

d) Résoudre, aussitôt que possible, le problème du logement dans certains cas exceptionnels. Les exemptions accordées dans ce but se montent à un chiffre considérable. Il est vrai que d'autres pays aussi ont pris des mesures identiques en faveur d'immeubles nouvellement construits; mais cette exemption n'est accordée que pour un petit nombre d'années, tandis qu'en Grèce, elle va jusqu'à 25 ans. La prime accordée ainsi indirectement par l'État s'élève environ à 50 millions de drachmes annuellement (4).

L'impression générale de ces exemptions est que celles-ci

---

application de la loi rapporteraient à l'État 50 millions de drs. environ. Certains ont même proposé à la Commission d'étude des impôts directs de 1928—29 (voir p. 47) et à d'autres occasions, l'application d'un impôt échelonné (en 3 ou 4 classes) sur les petits bâtiments ou en tout cas la diminution du minimum exonéré. Cf. M. EULAMBIOS (directeur de la Banque de Grèce et actuellement sous-secrétaire d'État aux Finances), *L'imposition de la propriété bâtie,* rapport à la Commission précitée, publié dans la revue «Oeconomologos» d'Athènes (en grec), 23 février 1929. A. COTROZOS (chef de section au Ministère des Finances), *La question de l'imposition de la propriété bâtie* (en grec), rapport à la même Commission, publié dans la «Revue économique et Sociale» d'Athènes, mars 1929.

(1) Dans ce cas de transposition l'usine et les autres installations sont considérées comme capital servant à la production et non pas comme un placement de nature purement civile.

(2) Parmi les frais de l'entreprise commerciale qui sont déductibles du revenu brut, on inclut aussi le loyer présumé de l'usine appartenant à l'entreprise.

(3) Jusqu'à l'année 1930, cette exemption était limitée aux grandes entreprises dans le but d'encourager la concentration de la production. Un grand nombre de difficultés furent rencontrées dans l'application relativement à la classification des usines exemptées, et une dernière loi généralisa l'exemption, à condition que les bâtiments soient construits spécialement pour le fonctionnement de l'industrie et qu'ils aient des installations permanentes.

(4) Étant donné que le revenu de ces bâtiments dépasse 300 millions annuellement.

sont non seulement nombreuses, mais aussi excessives. L'emploi de l'impôt foncier comme moyen de politique économique doit se faire sur une échelle très limitée. De plus, les exemptions en Grèce, accordées tantôt sous la pression de besoins sociaux urgents, tantôt sous la pression de certaines classes déterminées, le furent souvent à la hâte et hors de toute proportion. La diminution des recettes publiques, qui en résulte, dépasse annuellement 250 millions de drs., sur lesquels 100 millions au moins auraient pu être épargnés, si l'on avait appliqué une politique d'exemption plus mesurée.

Mais ce qui est pire, c'est que ces sacrifices du fisc n'ont pas eté mis à profit. La Grèce a toujours souffert du manque d'industrie de construction et du désordre dans les plans de villes (1). La construction en Grèce est faite, pour la plupart, par le petit capital, qui n'est pas en mesure de respecter certaines règles et ne cherche que l'installation à bon marché (2).

Or, l'exemption accordée comme prime dans les cas précités aurait dû être subordonnée à des conditions tendant à une amélioration de la propriété urbaine. D'après M. A. Andréadès, l'exemption des nouveaux bâtiments d'après guerre était absolument injustifiée et n'a fait qu'empirer la situation des immeubles qui étaient affectés par le moratoire des loyers. Nous sommes de l'opinion, cependant, que cette exemption serait justifiée pour une période ne dépassant pas cinq ans, mais pour autant que les bâtiments en question rempliraient les conditions dont nous avons parlé. L'encouragement excessif accordé aux placements en immeubles en Grèce a été préjudicable, parce qu'il a agi de concert avec la tendance innée vers ces placements dans les pays qui, comme la Grèce, ont souffert d'inflation et d'instabilité monétaire. Ces deux facteurs non seulement ont donné lieu à un luxe sans but et sans système en matière d'habitation, ce qui a augmenté la proportion des frais d'habitation par rapport aux dépenses générales, mais ils ont en outre immobilisé un grand nombre de capitaux; ceux-ci auraient pu être utilisés plus

---

(1) Voir A. DÉMÉTRACOPOULOS op. cit. les causes de cette misère et des observations très justes sur les mesures à prendre pour la capitale. Cf. aussi le «projet CALLIGA», plus ancien.

(2) La propriété horizontale n'est introduite en Grèce que depuis peu.

productivement et n'être pas ainsi exposés aux dangers d'une crise assez aiguë (1).

Rendement de l'impôt. Possibilité d'augmenter cette recette.

Ainsi qu'il a été expliqué au Ch. I (p. 46), jusqu'à la fin de l'année 1929—30, l'impôt sur le revenu a dû lutter afin de pouvoir s'affirmer et se maintenir d'une part, et afin de se débarrasser du grand nombre d'affaires en suspens d'autre part.

Pour l'année 1930—31 (2), il avait été décidé que le principal objectif des autorités fiscales serait l'impôt sur la propriété bâtie, pour lequel le contrôle avait même déjà été commencé en 1929. Cette priorité accordée à l'impôt sur la propriété bâtie était justifiée non seulement par le fait que cet impôt doit constituer une recette importante du Trésor, mais aussi parce qu'il sert de base à d'autres impôts (3).

Les résultats de l'impôt sur la propriété bâtie furent assez encourageants. On réussit jusqu'à la fin de 1931 à opérer presque complètement la constatation et à observer ainsi le principe de la «commodité», d'après lequel l'impôt doit être exigé en temps propice et dont l'inobservation avait causé dans le passé tant de pertes et de préjudice. Le rendement de l'impôt pendant l'année 1930—31 (y compris les centimes additionnels pour l'emprunt forcé) s'éleva à 307 millions de Drs. (4), ce qui constitue dès lors le rendement approximatif des années suivantes, pendant lesquelles les rôles seront en vigueur.

---

(1) NITTI, op. cit. II, p. 42: «Ce qui sépare encore l'industrie immobilière c'est le peu de mobilité des capitaux qui y sont investis. Lorsque l'intérêt même des investissements descend au-dessous du taux courant, les nouvelles épargnes ne sont plus placées dans des constructions. Mais les capitaux déjà investis dans des maisons ne peuvent suivre de voie nouvelle. Voilà pourquoi les crises immobilières sont en général plus longues et plus difficilement vaincues que les autres».

(2) Nous rappelons que c'est la première année où un travail régulier fut accompli à temps (*supra* p. 47).

(3) P. ex. l'impôt global dans le cas où l'on y prend comme indice le loyer de l'habitation ; les droits de mutation, les impôts succesoraux etc., lorsqu'on veut estimer la valeur des immeubles, etc.

(4) La recette annuelle s'élève à 285 millions drs, le reste étant des arriérés du passé.

Ce rendement marque aussi un progrès considérable en comparaison avec le passé (1). L'augmentation, réalisée malgré l'abaissement du taux d'impôt, est due, en partie, à l'accroissement des loyers du moratoire, mais surtout elle est le fruit d'une meilleure application de la loi.

Il serait peut-être intéressant de voir quelle serait la possibilité de rendement de l'impôt sur la propriété bâtie, au cas où il y aurait moins d'exemptions et de déductions.

Nous avons expliqué en p. 57 que la perte subie par le Trésor du chef des exemptions n'est pas loin de 250 millions, dont 100 millions au moins pourraient être ajoutés aux recettes de l'État.

Mais même la perte du Trésor provenant de diverses déductions est appréciable et doit dépasser 50 millions de drs (2).

Un remaniement, donc, de la loi instaurant la valeur locative comme matière imposable (*supra* p. 51) et abolissant certaines

---

(1) Voir les chiffres respectifs aux tableaux de l'Annexe. La recette de 10 millions de drs or en 1915, descendue à 7,3 million en 1920, est montée à 20,4 millions (ou bien avec certains impôts additionnels pour l'adduction d'eau à Athènes etc. à 31,6 millions) de drs or en 1930 — 31.

(2) Le tableau p. 55 montre que les revenus bruts qui ont été soumis à l'impôt s'élèvent à 3.319 millions, mais l'impôt appliqué sur le revenu net, n'affecte que 2.019 millions. En d'autres termes les frais et dépenses déduits du revenu brut de l'immeuble en constituent les 39 %, ce qui est démesurément élevé. Nous n'avons pas encore les données définitives du service sur ce sujet, nous pouvons cependant dire approximativement que ces déductions s'analysent comme suit:

a) amortissement et entretien (10 %) ..	330	millions
b) autres déductions, sauf intérêts	370	„
c) Intérêts.....	600	„
Total.....	1.300	„

Il s'ensuit de cette analyse que les deux premiers éléments formant les 21 % ne représentent qu'une partie plutôt faible du revenu, en comparaison avec les mêmes déductions accordées ailleurs (France 25 %, Angleterre 20—25 %, etc.). Mais en ce qui concerne les intérêts, la déduction n'en est pas accordée dans la plupart des autres pays, où l'impôt est appliqué sur la valeur locative des immeubles, déduction faite d'un taux fixe et déterminé à forfait pour les frais et dépenses. Il est vrai que cette déduction pour intérêts de l'impôt sur les propriétés bâties ne serait d'aucune importance, puisque les intérêts en question, en formant partie du revenu du créancier, sont soumis à l'impôt sur les valeurs

exemptions et déductions augmenterait le rendement de cette cédule à 400 millions de drs. au moins, déduction faite de la baisse des loyers par suite de la crise en cours.

Il est nécessaire de signaler ici le fait de l'amélioration de la conscience fiscale. La promptitude manifestée par les contribuables à remplir leurs obligations, ainsi qu'à se conformer et à s'adapter aux points de vue de l'autorité fiscale a été plus évidente que pendant les années précédentes. D'autre part les contestations devant les cours fiscales furent réduites au minimum (1).

---

mobilières (catégorie C) ; pourtant, une quantité de prêts hypothécaires sont fournis par les sociétés anonymes (Banque de Crédit Foncier etc.) qui, en Grèce, sont exemptées de l'impôt sur ces intérêts. Étant donné que cette exemption exerce une influence sur le taux d'intérêt dans des pays, qui, comme la Grèce, ont besoin de capitaux, nous avons ici une autre manifestation de la bienveillance du législateur en faveur du contribuable propriétaire d'immeubles. On ne doit pas, non plus, oublier que même dans les cas où les prêts sont fournis par des particuliers, l'État subit souvent la perte de la différence qui existe entre l'impôt sur les valeurs mobilières et l'impôt sur la propriété bâtie.

Par conséquent, la déduction des intérêts en matière d'impôt sur la propriété bâtie ne constitue pas une recette transportée simplement d'une cédule à l'autre, mais pour la majeure partie elle provoque une perte directe et réelle au Trésor en faveur de la propriété. Nous ne pouvons pas établir des chiffres exacts de cette perte; celle-ci pourtant dépasse les 50 millions.

(1) Voici les résultats du contrôle exercé par les Éphories (bureaux du fisc).

Recette annuelle	285	millions drs
Constatations sur la base de déclarations des contribuables	193	„ „
Différences résultant du contrôle ...	92	„ „

En d'autres termes les 68 % furent obtenus par les déclarations spontanées, alors qu'en 1926 le montant constaté sur la base des déclarations ne s'élevait qu'à 40 % environ.

De ceux qui ont fait une déclaration inexacte ou n'en ont pas fait du tout, plus de la moitié ont accepté leur inscription, en transigeant avec l'agent du fisc.

Mais d'autre part, le travail des diverses commissions en matière de contestation fiscale a été juste et marqué d'un esprit de conciliation ; cela est indiqué par le nombre des recours contre leurs décisions, qui ne s'élève qu'à 426, d'un montant global de 2 millions de drachmes en tout.

CONCLUSION

L'impôt sur la propriété bâtie en Grèce peut être considéré comme bien établi dans ses grandes lignes. Des modifications de détail sont à faire, mais elles peuvent être différées. La seule chose qui doive retenir l'attention de l'État c'est l'introduction de la valeur locative comme matière imposable, jusqu'au jour où, le cadastre terminé, on pourra adopter le système cadastral. De même un esprit de restriction des exemptions doit régner. Ces deux mesures auront pour résultat l'augmentation des ressources publiques annuelles d'une somme considérable, dirigeront mieux le placement des capitaux nationaux et affirmeront le sentiment d'équité.

CHAPITRE III

REVENUS DE LA PROPRIÉTÉ NON BÂTIE ET BÉNÉFICES DES EXPLOITATIONS AGRICOLES

IMPÔT FONCIER DE LA CATÉGORIE B.
IMPÔT SUR LE REVENU DE LA CATÉGORIE E.
AUTRES IMPÔTS

Considérations Préliminaires.

Le statu-quo fiscal de la propriété non bâtie et de l'agriculture, expliqué dans la 1re Partie (1), n'a pas considérablement changé; comme il a été déjà dit (2), l'introduction de l'impôt sur le revenu agricole, que l'on a essayé de faire graduellement, a rétrogradé immédiatement et l'on se trouve de nouveau ramené presqu'à l'ancien régime.

Avant d'entamer un examen de l'imposition, nous devons donner quelques renseignements relatifs à la démographie.

La Grèce est un pays, en grande partie, agricole (3). Mais avant 1916, les régions montagneuses étaient habitées par de petits propriétaires, tandis que dans les plaines c'est la grande propriété qui dominait (4). Depuis 1916 (5) et surtout lors de l'é-

---

(1) Cf. p. 19 et suiv.

(2) Cf. p. 42.

(3) MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE NATIONALE, *Bulletin mensuel de Statistique* (Stat. gén. II, 1930, p. 1). Population des villages de moins de 2.001 hab., par rapport à la population totale du pays.

1907	67 %	1920	64 %	1928	58 %

(4) «De grands domaines exploités en métayage, par des colons dont la condition économique différait peu de celle des anciens serfs, occupaient plus de la moitié des terres cultivées et arables du pays tout entier» (CHR. ÉVELPIDIS, *La Réforme Agraire en Grèce,* Athènes, 1926, p. 12).

(5) La réforme agraire a été l'objet de longues discusssions, mais elle a été mise en œuvre par le gouvernement révolutionnaire Vénizélos à Salonique en 1916—17 et continuée ensuite. Parmi les plus ardents

tablissement des réfugiés en 1922 (1), on a commencé à procéder à la distribution des grands domaines qui actuellement touche à sa fin (2).

Après ces mesures, la propriété agricole, ainsi que la culture en général, ont subi une transformation profonde; malheureusement les lots qui ont été distribués sont trop petits dans certaines circonscriptions (3), par suite du manque de terres. Par conséquent, cet élément aussi doit être pris en considération dans une étude relative au système fiscal.

Un autre élément, qui mérite aussi de retenir notre attention, c'est l'épuisement du sol, cultivé depuis des siècles dans ce coin de la terre.

Nous croyons, de plus, opportun de reproduire ici un tableau statistique donnant des renseignements sur la culture, d'après le recensement agricole de 1928.

---

exécuteurs de cette réforme, il faut surtout mentionner MM. Michalacopoulos, Cafandaris, Papanastassiou et Mylonas, à présent chefs de partis politiques. Par cette réforme, la Grèce avait devancé les autres pays balkaniques, dans le domaine de la politique agraire.

Voir aussi, B. SIMONIDE : *Les effets économiques et sociaux de la guerre en Grèce,* Paris, les Presses Universitaires, p. 169 et A. BOYAZOGLU (professeur à l'Université de Salonique), *Contribution à l'étude de l'économie rurale de la Grèce d'après guerre,* Paris, 1931, p. 45 et suiv.

(1) Effectué directement par l'État et par l'Office Autonome pour l'Établissement des Réfugiés.

(2) La distribution de lots individuels à des cultivateurs sans terre était complétée, dans une certaine mesure, par la création obligatoire d'une coopérative pour chaque village.

(3) Il y en a de 7 stremmes, mais d'autres jusqu'à 200 str.; ces derniers lots sont peu nombreux et contiennent des terres peu fertiles, tandis que la plupart des lots touche la limite inférieure.

CULTURES ET PRODUCTION AGRICOLE DE LA GRÈCE EN 1928 (1)

Superficies cultivées, pourcentage de chaque culture, rendement en quintaux métriques et valeur du rendement.

LES CULTURES		Superficie en stremmes	Pourcentage par rapport au total des terres cultivées	Production moyenne par stremme en kg.	Production totale en quintaux métriques	Valeur moyenne du quintal métrique en drachmes	Valeur totale en drachmes
1. Céréales	Froment	5.380.403	33,84	66	3.561.296	542,13	1.930.674.330
	Orge	2.019.436	12,70	78	1.577.668	355,92	561.524.491
	Méteil	481.877	3,03	48	229.951	518,24	119.169.846
	Maïs	1.834.198	11,53	70	1.288.436	390,97	503.742.860
	Avoine	1.121.387	7,05	68	761.465	333,16	253.686.362
	Seigle	552.647	3,48	80	439.609	378,23	166.272.311
	Total	**11.389.948**	**71,63**	**69**	**7.858.425**	**449,84**	**3.535.070.100**
2. Légumes secs	Haricots secs	96.339	0,61	39	37.479	1.012,48	37.946.640
	Fèves	103.663	0,65	47	48.932	639,61	31.297.632
	Pois chiches	89.758	0,56	42	37.745	609,92	23.021.407
	Lentilles	43.534	0,27	33	14.451	737,08	10.651.577
	Autres légum. secs	166.445	1,05	49	81.305	432,72	35.182.292
	Total	**499.739**	**3,14**	**44**	**219.912**	**627,98**	**138.099.548**
Haricots secs dans du maïs		„	„	„	**9.787**	**944,18**	**9.240.680**
3. Légumes	Pommes de terre	106.164	0,67	312	330.883	288,85	95.574.298
	Autres légumes	177.198	1,11	476	842.979	197,04	166.096.421
	Total	**283.362**	**1,78**	**414**	**1.173.862**	**222,91**	**261.670.719**
4. Plantes industrielles et aromatiques	Tabac (en feuilles)	930.765	5,85	63	587.376	3.649,95	2.143.891.787
	Coton	154.040	0,97	70	107.506	1.079	115.998.855
	Sésame	147.796	0,93	26	37.753	1.211,48	45.736.821
	Anis	2.281	0,01	58	1.320	2.285,22	3.016.492
	Autres plantes industrielles	12.346	0,08	65	8.037	717,62	5.767.540
	Total	**1.247.228**	**7,84**	**59**	**741.992**	**3.119,19**	**2.314.411.495**
5. Plantes fourragères	Foin	404.038	2,54	201	810.329	151,42	122.699.491
	Trèfle	103.898	0,66	380	395.318	149,57	59.126.086
	Total	**507.936**	**3,20**	**237**	**1.205.647**	**150,81**	**181.825.577**
Foin de céréales et fourrage		„	„	„	**261.740**	**115,90**	**30.335.788**
6. Vignobles	Moût	1.215.871	„	253	3.075.232	294,50	905.645.253
	Raisins de table	100.780	„	348	350.314	290,82	101.878.775
	Total	**1.316.651**	**8,28**	**260**	**3.425.546**	**294,12**	**1.007.524.028**
7. Raisins secs	De Corinthe	617.953	3,89	258	1.594.508	798,27	1.272.844.475
	Sultanine	38.671	0,24	291	112.394	924,44	103.901.280
	Total	**656.624**	**4,13**	**260**	**1.706.902**	**806,58**	**1.376.745.755**
8. Huile d'olives		„	„	„	**1.000.711**	**1.980,08**	**1.981.490.703**
9. Olives de table		„	„	„	**490.494**	**880,22**	**431.742.494**
	Total	**15.901.488**	**100,00**	„	„	„	**11.268.156.887**
Stremmes dont la production fut détruite		72.790	„	„	„	„	„
	Total général	**15.974.278**	„	„	„	„	„

(1) Min. Écon. Nat., *Statistique Annuelle Agricole* de 1928, p. 18.

LE SYSTÈME D'IMPÔTS EN VIGUEUR

1) Impôt foncier sur la propriété non bâtie.

Il est à rappeler ici qu'il n'y a pas d'impôt foncier général sur la propriété non bâtie en Grèce. L'impôt en vigueur n'atteint que le revenu des terres données à ferme. En ce qui concerne les terres qui ne sont pas affermées, mais sont au contraire cultivées par le propriétaire lui-même, seul un impôt sur l'exploitation agricole est appliqué.

Revenus des terres affermées (impôt de la catégorie B).

Cet impôt vise les revenus des terres situées en Grèce, sans considération du lieu de domicile ou de résidence du bénéficiaire.

Comme revenu imposable est considéré le revenu réel obtenu pendant l'année fiscale ou agricole précédente, selon le cas. Pour déterminer le revenu réel, il est déduit du loyer convenu: a) un montant de 5 % pour amortissement et frais d'entretien, b) un amortissement spécial analogue pour les travaux de drainage, d'assèchement etc., c) les intérêts des emprunts hypothécaires et d) les impôts locaux.

En cas de difficultés pour la détermination du revenu net, les règles prévues pour la catégorie A sont appliquées par analogie.

Les contribuables de la catégorie B doivent remettre une déclaration de leur revenu chaque année, la vigueur des rôles ne s'étendant pas sur plusieurs années.

Il n'y a aucun dégrèvement pour minimum d'existence et l'impôt est proportionnel. Le taux a été fixé pour 1932—33 à 18.20 % (1).

La loi admet des exemptions de l'impôt, en faveur des mines

(1) Il s'analyse comme suit:

taux principal	12 — %
» provisoire	1.—
	13.—
taux additionnels (emprunt forcé etc. 40 %)	5.20
total pour l'État	18.20 %

Il y a aussi un grand nombre d'impôts additionnels en faveur de personnes morales (villes, communes, chambres agricoles, banque agricole etc., voir détails dans CARAPAVLOS-NOMICOS op. cit. p. 380—381). La charge totale de ces impôts additionnels dépasse la moitié de celle des impôts revenant à l'État.

et carrières, comme étant assujetties à une taxation spéciale, ainsi qu'en faveur des immeubles appartenant à l'État, aux villes ou aux communes et à certains établissements religieux ou de charité ([1]).

2) Impôts sur les exploitations agricoles.

La production foncière en Grèce pourrait être divisée en 5 groupes, à savoir: a) tabac, b) raisins secs, c) produits de l'olivier, d) autres produits, e) élevage.

Nous allons adopter cette même division dans l'examen de l'imposition.

a) Impôt sur l'exploitation agricole du tabac.

Ce produit ([2]), bien que cultivé sur une étendue relativement petite, a cependant un rendement considérable et constitue, au

---

([1]) Voir détails à CARAPAVLOS-NOMICOS op. cit. p. 382, E. GEORGOULOPOULOS, op. cit. p. 55.

([2]) A part d'autres études et publications relatives à ce produit, nous indiquons ici une étude très complète qui a obtenu le prix de l'Académie d'Athènes, celle de M. ACH. MANTZARIS, «*Nos Tabacs*» (en grec). De même se référer au rapport très intéressant (en grec) de MM. A. BACALBACHI, C. RODOPOULOS, N. LEONTIDÈS et G. JOANNIDÈS, *Les tabacs helléniques sur le marché européen des tabacs,* Salonique, 1930, et à l'étude de M. CHASIOTIS, *L'agriculture de la Grèce* (édit. du Min. de l'Agriculture), en grec, Athènes, 1924, ainsi qu'à l'étude précitée de M. A. BOYAZOGLU, *Contribution* etc. Pour une documentation comparée se référer aussi à l'étude du député M. CHR. ÉVELPIDI, *Les États Balkaniques,* Paris, 1930, p. 202. Une périodique traitant des questions de ce produit c'est la *Revue des Tabacs helléniques,* organe mensuel de la Ligue des Offices pour la Protection du Tabac hellénique, édité par l'Office de Cavalla.

La question du tabac a beaucoup préocupé la Grèce, ces dernières années, à cause de la crise formidable de ce produit. Parmi les mesures protectrices prises en sa faveur il faut citer l'achat de certaines quantités par l'État qui les revend pour son propre compte, en exécution du programme général du cabinet Vénizélos de soutenir les prix des produits agricoles et de soulager ainsi les agriculteurs. Pour une documentation se référer à: MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE NATIONALE, *La question du tabac* (en grec), Athènes, 1931, un volume contenant les rapports de la Commission Parlementaire déléguée à étudier le problème sous tous ses aspects, sous la présidence de M. Ph. Manuélidès (ancien ministre), avec rapporteur général M. M. Bacalbachi (plus tard ministre).

point de vue de valeur, la plus grande partie de l'exportation du pays (1).

L'impôt sur le tabac, appelé *dîme du tabac,* est perçu sur le prix brut que le producteur obtient au moment de la vente de son produit au commerçant. Le mouvement du tabac en général est placé sous le contrôle des autorités fiscales, dans le but de faciliter le service de la perception de l'impôt sur la consommation (2). C'est pour cela que l'impôt direct sur la production peut être suivi de près plus facilement par les agents du fisc. Le taux d'impôt est fixé à 13.70 % sur le revenu brut (3). L'impôt est, donc, appliqué par *stoppage à la source,* le commerçant qui achète le tabac étant tenu responsable du paiement. Les sanctions en sont très sévères (4).

Le *rendement de l'impôt* est considérable et supérieur à la proportion du tabac dans la production du pays (5).

L'étude que la SOCIÉTÉ DES NATIONS entama sur la question des tabacs orientaux, à cause de la stagnation des affaires du produit, engloba la Grèce également.

La *Commission d'Étude pour l'Union Européenne* a nommé une «Réunion d'Experts en matière de Tabacs», qui, sous la présidence de M. M. Bacalbachi (de la Grèce), a examiné la question du placement du produit, d'amendement des dispositions douanières ou fiscales dans les pays de consommation, et d'organisation dans les pays producteurs (dont un Office Interbalkanique du tabac d'Orient pourrait se charger).

(1) Sur 930.765 stremmes de terres arables (voir tableau p. 67). La valeur de la production était en 1928 d'environ 2.144 millions de drs., soit 19 % de la production agricole totale. En 1932 la culture s'est étendue sur 702.547 stremmes, accusant une grande diminution en superficie, en quantité et en valeur (plus de 30 %).

La production moyenne, pendant les années 1924 à 1928, s'élevait à 57 millions de kgs environ par an, et l'exportation annuelle moyenne à environ 48 millions de kgs. La valeur du tabac exporté représente à peu près les 55 % de la valeur totale des exportations du pays.

(2) Il y a aussi des lois qui autorisent l'interdiction de la culture du tabac, dans le but d'en prévenir la surproduction ou l'avilissement des qualités, ainsi que pour faciliter le contrôle fiscal.

(3) Taux en faveur de l'État..... 13.70 %
» additionnels pour des buts locaux..... 5.50 %
impôt total sur le revenu brut ..... 19.20 %

(4) L'évasion est considérée comme contrebande.

(5) Pour des détails voir aux tableaux de l'Annexe. Le rapport entre le rendement de la dîme du tabac (part de l'État) et le total de l'impo-

b) Impôt sur l'exploitation agricole des raisins secs.

Ce produit appartient aussi à la culture intensive, les terres qui y sont affectées n'occupant qu'une petite proportion de la superficie cultivée ([1]), alors que leur rendement est assez important ([2]). La majeure partie de la production est exportée à l'étranger et le reste est utilisé soit: a) pour la consommation à l'intérieur du pays sous forme de raisins secs, soit b) pour la viniculture, soit enfin c) pour la fabrication d'alcool destiné à la consommation du pays ([3]).

L'impôt sur ce produit est divisé en:

a) impôt sur les raisins secs de Corinthe (ou noirs),

b) impôt sur la sultanine (ou raisins secs blancs).

Raisins secs de Corinthe (noirs). Ce produit, cultivé surtout dans le Péloponnèse ([4]), dans les îles Ioniennes et dans d'autres

---

sition agricole dépasse le 30 % (en moyenne), tandis que sa production n'occupe que le 19 % (*supra* p. 70, note 1).

La marche de la recette a été satisfaisante (cf. Annexe): 1915 2.7 millions de drs or, 1918 5.8, 1920-21 11.6, 1925-26 22.7, 1927-28 19.8, 1928-29 24.8, 1930-31 13.7. Mais ces dernières années on enregistra une chute: 1931-32 8.2, 1932-33 5.—; celle-ci est due au fait que la crise du produit non seulement a abaissé les prix, mais elle a suspendu les ventes aussi, qui constituent le moment d'application de l'impôt; de plus les tabacs achetés par l'État (*supra* p. 69, note 2) n'ont pas payé d'impôt.

([1]) La culture s'étend sur 656.624 stremmes, soit sur les 4,1 % des terres cultivables (voir tableau p. 67).

([2]) La valeur de la production globale s'élève à environ 1.377 millions de drs., soit 12,3 % de la production totale du pays.

([3]) La quantité de raisins secs employée dans l'industrie en 1928–29 s'élevait à 93 millions de livres vénitiennes environ, soit à peu près au tiers de la production.

([4]) Les raisins secs ont constitué en Grèce l'objet d'une étude très vaste, tant au point de vue historique qu'aux points de vue économique, fiscal et de production. Ce produit, qui pendant une longue période a joui d'une espèce de monopole, grâce à sa qualité excellente et sans graines, a pourtant subi la répercussion de diverses crises. Très souvent, surtout dans ces derniers temps, il a ressenti les effets de la concurrence des raisins secs et des fruits secs d'autres pays, ainsi que les résultats des crises viticoles mondiales. Le lecteur que la question intéresse pourra trouver des détails précieux sur ce sujet dans:

A. ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. II p. 65 et suiv.; du même auteur: *Administration Financière des îles Ioniennes etc.* op. cit. et des articles

petites régions de la Grèce Continentale d'une moindre importance, est soumis, depuis 1925, à la surveillance et à l'administration générale du Comptoir Central du Raisin de Corinthe (1). Chaque année, le CCRC fixe le taux d'une ou, le cas échéant, de deux contributions, dont l'une est payée en argent et l'autre en nature sur la quantité exportée (2).

Cette contribution n'est pas une recette de l'État, mais du CCRC qui, à côté de ses autres fonctions, assume la responsabilité: a) de payer l'impôt à l'État et b) d'équilibrer l'offre à la demande du produit en retenant lors de l'exportation ou en achetant au marché libre les excédents de la production, ou par tous les deux moyens (3). Le taux de la contribution dépend, en principe, du montant de la récolte globale. Mais le CCRC veille, ainsi qu'il a été dit, à régler l'exportation, de sorte que les marchés étrangers ne soient pas surchargés d'offres ou au contraire ne souffrent pas de hausses factices, provoquées par une restriction excessive de l'exportation. Cette double contribution est

---

dont quelques uns dans «Economic Journal», mars 1906.—B. SIMONIDE, ancien directeur général du *Comptoir Central des Raisins Secs, Rapport pour 1925—26* (en grec), Athènes, 1927.— D. ZOGRAFOS, *Histoire des raisins secs* (en grec), Athènes, 1930.— Dr N. FOTIAS, *Das System der Direkten Besteuerung in Griechenland,* Jena, 1929, p. 57 - 60.— A. VURLUMIS, *The overproduction of currants,* dans «Economic Journal», déc. 1899.— TH. COULAS, Législation sur les raisins secs (en grec), Athènes, 1932.— A. BOYAZOGLU, *Contribution* etc. op. cit.

(1) Le CCRC (Α. Σ. Ο.) est une union coopérative des producteurs au troisième degré. Les coopératives des communes forment des unions régionales, qui à leur tour élisent des représentants auprès du Conseil du CCRC. L'Administration de ce Comptoir, selon la dernière loi n. 5208 du 28 juillet 1931, comprend des représentants des producteurs, et des représentants des Ministères de l'Économie Nationale, de l'Agriculture et des Finances, ainsi que de certaines Chambres de Commerce et de la Banque Agricole.

(2) Cette contribution en nature est apelée «παρακράτημα (retention)». On perçoit en outre certaines autres contributions d'une moindre importance, comme prime d'assurance etc., ainsi qu'une contribution de 8 drs. par mille livres vénit. En raisons des crises successives que ce produit a subies, on a interdit toute nouvelle plantation, qui ne se fait que sur l'autorisation du CCRC et contre paiement d'une amende de 10.000 drs par stremme planté.

(3) Art. 3 de la loi 5208.

perçue à la douane en faveur du CCRC, pour une petite partie en argent et pour le reste en nature (1).

L'impôt payable au trésor public est versé en argent par le CCRC; le montant (2) (3) en est fixé chaque année par décret (4).

---

(1) La contribution en nature peut être faite au moyen de «bulletins de retention»; c. à d. que l'exportateur, au lieu de donner à la douane une partie des raisins secs exportés, peut acheter des «bulletins» auprès d'autres commerçants ou producteurs qui ont emmagasiné et déposer des bulletins à la place du produit en nature. Ces bulletins d'emmagasinage circulent très facilement et il y a même un marché de ces titres. Ce système permet d'emmagasiner les qualités inférieures et de les utiliser ensuite pour la consommation intérieure, tandis que les qualités supérieures sont exportées à l'étranger.

(2) En fixant l'impôt par décret, on prend indirectement en considération le montant de l'exportation, les prix etc., ainsi que la situation économique générale du Comptoir.

(3) L'ancienne société privilégiée était obligée par la convention de payer annuellement 4 millions de drs. or, tant que l'exportation variait de 240 à 250 millions de livres vénit. Au cas où l'exportation diminuait ou augmentait en dehors de ces limites, l'impôt était aussi diminué ou augmenté de drs. 12 par 1.000 livres vénit. Le fisc avait aussi une part aux bénéfices de la société, lorsque ceux-ci dépassaient un certain pourcentage sur le capital.

(4) Il est vrai que la «rétention» et la contribution de l'impôt en argent s'élèvent à des sommes de beaucoup supérieures. Mais les quantités en nature, comme nous l'avons déjà dit, sont destinées à la consommation intérieure et le produit de leur vente est consacré par le CCRC à des buts relatifs à sa mission (amélioration de la production, gestion de ses intérêts, etc.).

Les tableaux suivants, basés sur des éléments gracieusement fournis par le CCRC, donnent une image de la production, de l'exportation, des contributions envers le CCRC, de l'impôt payé par celui-ci à l'État. Nous y avons ajouté un calcul du taux définitif de l'impôt.

	PRODUCTION		EXPORTATION
	Livres vénitiennes (millions)	Valeur (*) totale de la production (millions Drs.)	Quantité Exportée (millions de livres vénitiennes)
1925—26	325	850	179
1926—27	282	850	177
1927—28	270	1.100	181
1928—29	296	1.200	146
1929—30	272	900	147
1930—31	276	700	163
1931—32	142	600	134

Le *rendement de l'impôt* n'est pas satisfaisant (1).

Sultanine (raisins secs blancs). Ce produit, aussi bien des régions sur lesquelles s'étend l'activité du CCRC que des autres circonscriptions (Crète, Samos, etc.), est taxé à l'exportation (2) (3).

c) Impôt sur l'exploitation agricole de l'olivier.

Les produits de l'olivier également occupent une place im-

	«RETENTION», CONTRIBUTION EN NATURE		CONTRIBUTION EN ARGENT		IMPOT PAYÉ A L'ÉTAT	
	%	en millions Livres vén.	Par 1.000 Livres vén.	Total en millions de Drs.	En millions Drs. (**)	Proportion sur le produit brut %
1925—26 . .	35	63	£ 1.16/1	120	12	1.4
1926—27 . .	50	87	1.16/1	115	16	1.9
1927—28 . .	50	91	2. 2/6	145	40	3.7
1928—29 . .	50	73	Dr. 719	104	50	4.2
1929—30 .	45	66	» 400	59	70	7.8
1930—31 . .	50	82	» 400	65	50	7.1
1931—32 . .	20	27	» 700	94	50	8.3

(*) Pour obtenir la valeur totale nous avons pris les prix moyens de vente de l'année des raisins secs par les producteurs et des «bulletins» de rétention, en donnant un peu plus d'importance aux prix des qualités moyennes et supérieures.

(**) Montants en drachmes papier.

C. à d. que l'impôt revient à un taux moyen sur le produit brut de 4,90 % pour les sept années et de 6,20 % pour les cinq dernières années.

(1) Indépendamment du fait que des sommes constatées n'ont pas encore été payées, la proportion de l'impôt, par rapport au total de l'imposition agricole, est moindre à l'importance du produit, par rapport au total de la production du pays.

Elle s'élève à 7,20 % tandis que la valeur du produit représente le 12,3 % (*supra* p. 71 note 2).

Voici la marche de cette recette en comparaison avec le passé (cf. aux tableaux de l'Annexe) : 1914 4.2 millions de drs or, 1915 3.9, 1918 1.5, 1920 - 21 2.6, 1922 - 23 0.5, 1925 - 26 1.—, 1927 - 28 3.8, 1930 - 31 3.3, 1931 - 32 3.3.

(2) Les exportateurs doivent payer un impôt d'exportation directement au trésor public (à la douane), au taux de 140 drs par 1.000 livres vénitiennes.

(3) Voici la marche de la recette en comparaison avec le passé (cf. aux tableaux de l'Annexe) : millions de drs or, 1915 0.4, 1918 0.3, 1920-21 1.—, 1924 - 25 0.6, 1927 - 28 1.3, 1930 - 31 0.3, 1931 - 32 0.3.

portante dans la production nationale ([1]). L'impôt leur est appliqué suivant deux systèmes: 1) la dîme perçue à l'extraction et 2) l'impôt à l'exportation.

La dîme. Elle est en principe affermée et perçue en nature. Son taux s'élève à 7,35 °/₀ du produit ([2]).

Cet impôt, en vigueur dans les anciennes provinces, sauf les îles Ioniennes et la Laconie, a pour complément l'impôt sur les olives de table qui est perçu au moment de l'exportation d'une commune à l'autre ([3]).

L'impôt à l'exportation. Celui-ci est appliqué dans les îles et dans les provinces de la Laconie et de Volos (en partie). Il est perçu aux douanes sur le prix de vente en gros d'après un tarif dressé tous les trois mois par le Ministère des Finances.

Le taux de l'impôt était de 12,60 °/₀ pour 1932—33; exceptionnellement pour les îles de Lesbos et Corfou, il était de 11,20 °/₀ ([4]).

L'impôt sur l'huile est complété par d'autres impôts secondaires, appliqués sur les différents produits dérivés de l'huile et

---

([1]) Voir tableau p. 67. Les produits de l'olivier forment le 21,4 °/₀ de la production du pays et sont représentés par une valeur de Drs 2.413 millions environ. L'olivier donne des fruits d'habitude chaque deux ans. Le rendement du pays entier est cependant stable en général, étant donné qu'à l'année de grand rendement d'une certaine partie (presque la moitié) correspond l'année d'improductivité pour le reste.

Ce produit aussi a été largement étudié en Grèce. Nous citons: P. ANAGNOSTOPOULOS (professeur à l'École Supérieure d'Agriculture à Athènes), *L'oléiculture hellénique,* Athènes, 1931, une œuvre qui a obtenu le prix de l'Académie d'Athènes.— C. PHILIPPOPOULOS (chef de section au Ministère d'Agriculture), *La situation actuelle et l'avenir de notre production de l'olivier* (édution du ministère), Athènes, 1933, une étude très intéressante.— CHASIOTIS op. cit. — A. BOYAZOGLU, op. cit.— M. A. ZANNOS, *L'imposition des huiles d'olive. Les huiles de sémences et leur imposition,* Athènes, 1929.

([2]) Il y a en plus des centimes additionnels très lourds. Ces impôts additionnels sont établis dans des buts d'utilité locale ou sont destinés à la protection de l'olivier. Souvent ils dépassent la moitié de l'impôt d'État et arrivent même jusqu'à l'égaler.

([3]) L'impôt sur les olives est calculé par ocque, de sorte que les olives soient frappées dans la même proportion que l'huile.

([4]) La raison pour laquelle le taux est plus réduit pour ces îles, c'est que la population est en proportion moindre par rapport à la production, et par conséquent, l'exportation du produit est plus grande.

ses résidus et déchets ([1]) et sur les olives de table, à des taux dépendant du taux de l'impôt sur l'huile ([2]).

Le *rendement de l'impôt* (dîme et à l'exportation) peut être considéré comme satisfaisant; il tient d'ailleurs la même proportion avec la production ([3]).

d) Impôt sur l'exploitation agricole des autres produits.

Ces produits forment presque la moitié de la production agricole du pays ([4]). Depuis 1919, ils ont été soumis successivement à cinq différentes espèces d'impôt, qui seront examinées dans la suite.

Ces taux sont supérieurs à ceux de la dîme, car, d'après l'intention du législateur, le droit de sortie, étant rejeté sur la production entière, doit la frapper dans une proportion égale à la charge des régions soumises à la dîme.

Ces taux sont augmentés de divers impôts additionnels, à cause desquels le total s'élève à 16—18 %.

([1]) C. à d. le savon, l'huile de noyau, les tourteaux, le savon à base d'huile de noyau, les noyaux etc.

([2]) Récemment, la loi 4.624 de 1930, dans le but d'encourager l'exportation, a permis au Ministre des Finances d'exempter de tout impôt les quantités exportées à l'étranger, mais majorer de sa moitié le taux d'impôt perçu sur celles expédiées aux autres parties du pays.

([3]) La proportion de l'impôt par rapport au total de l'imposition agricole est 21 % (cf. tableaux de l'Annexe); le même chiffre représente aussi l'importance de la production (cf. tableau p. 67).

Voici la marche du rendement des deux impôts sur l'exploitation de l'olivier, en comparaison avec le passé (cf. aux tableaux de l'Annexe): 1915 5.8 millions de drs. or, 1918 12.1, 1920 - 21 12.3, 1924 - 25 9.9, 1927 - 28 7.9, 1930 - 31 4.—, 1931 - 32 4.7.

([4]) Leur valeur (cf. tableau p. 67) s'élève à Drs 5.344 millions et représente les 47,3 % de la production agricole. Elle peut être divisée en trois groupes :

Vignobles (sauf ceux affectés à la production de raisins secs)	Drs	1.008	million	9 %
Céréales	„	3.535	„	31,3 %
Autres	„	791	„	7 %
	Drs	5.334	million	47,3 %

On doit aussi y ajouter la valeur des produits des arbres fruitiers qui s'élève environ à 328 millions de drachmes.

L'étendue des terres sur lesquelles ces produits sont cultivés est très grande, occupant les 90 % du total de l'étendue cultivée du pays (cf. tabl. p. 67).

Mais il faut dire tout d'abord que, sauf pour certaines exceptions de culture intensive aux environs des grands centres de consommation, ces cultures ont un rendement inférieur à celui du tabac, des raisins secs et de l'olivier. La culture des céréales [1] est faite sur des terres pauvres et quelquefois chaque deux ans et donne un revenu maigre. Par conséquent, l'impôt doit tenir compte de ces conditions.

Très souvent même, comme ces produits sont de première nécessité, on leur accorde un régime protectionniste. Or, ce serait une antinomie que de frapper d'un impôt direct lourd ces produits, qui ne vivent que grâce à la protection. En outre, les crises des produits de luxe de la Grèce (tabac, raisins secs, huile etc.) ont prouvé, qu'il n'est pas prudent de s'en remettre à ces seuls produits; et cette expérience a provoqué une tendance manifeste à favoriser les produits de première nécessité.

La réforme de 1919 avait établi, sur cette partie de la production, un *impôt sur le revenu net,* qui a constitué en partie la *Catégorie E* de la loi 1640. Il était appliqué sur le bénéfice net de l'exploitation agricole. Mais les calculs nécessités étaient tellement compliqués que, tant les agriculteurs que les fonctionnaires appelés à l'apliquer, se sont heurtés à des difficultés énormes [2]. Cet impôt est celui qui a subi l'echec le plus complet. Son rendement pendant les années 1919—20 et 1920—21 fut presque nul [3].

On chercha alors un autre impôt et le gouvernement de feu D. Gounaris, sur la proposition du ministre des finances feu P. Protopapadakis, en a adopté *l'impôt sur la production agricole brute* [4], perçu en argent, au moyen de rôles dressés par l'administration. Cet impôt fut mis en vigueur dès l'année 1921—22; son taux modéré et le fait qu'il n'y aurait pas de fermage en faisaient un impôt peu oppressif; mais le retard mis dans sa

---

(1) Représentant les 2/3 de ces produits, voir p. 76 note 4.

(2) En effet, l'évaluation du revenu net provenant d'une production multiforme et très morcelée, difficile pour tout pays, était presque une utopie pour la Grèce, privée de cadastre et se trouvant alors en état de guerre.

(3) Voir à l'Annexe. Le rendement en a été en 1919 Drs 0.9 mln, en 1920 Drs 0.7 mln or. Il n'a pas même suffi à couvrir les frais de perception; et cela sans prendre en considération le fait qu'un si grand nombre de fonctionnaires y était occupé pendant un temps considérable.

(4) Etabli par la loi 2647 de 1921.

constatation par les agents du fisc et le paiement en argent le rendirent incommode et l'on en demanda l'abolition (1). Son rendement fut de beaucoup supérieur à celui de l'impôt précédent (2).

Dès l'année 1925—26 on lui substitua *l'impôt stremmatique*, c. à d. basé sur l'étendue des terres arables; il fut établi (3) sous le gouvernement de Mr A. Michalakopoulos, sur la proposition du ministre des finances Mr C. Gotsis.

Le nouvel impôt visait à lever les contestations continuelles entre l'État et les contribuables; ces contestations n'auraient plus leur raison d'être une fois la superficie fixée et inscrite dans la «matrice des terres imposables» prévue par la loi. Le taux de l'impôt était le même pour toutes les terres, sans égard à la qualité ni au genre de culture (4). Le taux en était fixé très bas pour ne pas provoquer de réactions dès le début; après le recensement des terres et la stabilisation de cet impôt léger, l'application d'un impôt différentiel, suivant la qualité de la terre, devait suivre.

L'application de l'impôt était générale sur toutes les terres, même cultivées en produits autrement taxés, excepté les terres des réfugiés (5).

En comparaison avec l'impôt précédent, dont le taux était

---

(1) Son taux était 3 %. La perception en était faite directement par les autorités fiscales en collaboration avec les autorités locales, mais la liquidation de l'impôt se fit 2 ou 3 ans après l'année de production.

(2) Il était (voir à l'Annexe) 6.3 millions de drs. or en 1921, 1.9 mln en 1922, 2.1 mln en 1923 et 2.7 mln en 1924.

(3) Par la loi 3338 du 12 juin 1925.

(4) Il s'élevait à Drs. 3.50 par stremme, plus certains centimes additionnels.

(5) En effet, l'absence de registre foncier rendait le système d'impôt différentiel impossible au commencement. Ne furent exemptés de cet impôt, ni les cultures de tabac, ni les vignobles de raisins secs, ni les olivettes, car le but principal était d'organiser un registre des terres. Quant aux griefs qui furent formulés, on y opposa l'argument que la charge sur ces cultures intensives serait si minime, qu'on ne devait pas faire échouer, par des exceptions, l'application d'un programme plus général dont ces cultures intensives même auraient bénéficié.

Néanmoins des dispositions spéciales avaient prévu l'exemption des terres de la Commission pour l'Établissement des Réfugiés, ainsi que des autres terres occupées par les réfugiés. Cette exemption ne devait cependant durer que pour un temps déterminé.

Les contribuables étaient appelés à apporter leur collaboration à l'application de l'impôt au moyen de déclarations, dont le contrôle était

supérieur, son rendement fut le même et s'obtint presque sans contestations ni protestations de la part des contribuables. Il aurait pu être encore supérieur, si les terres des réfugiés n'en étaient pas exemptées (1).

En 1926-27, la Dictature de Pangalos, par son ministre Mr D. Tantalidès, introduisit *la dîme*, considérant le rendement de l'impôt stremmatique comme insuffisant. La dîme était affermée. Bien que cet impôt fût plus perfectionné que la dîme appliquée avant 1919 dans les nouvelles provinces et que son taux fût assez modique (2), il provoqua pourtant un grand mécontentement et les protestations véhémentes des producteurs.

Son rendement fut assez satisfaisant, puisqu'il s'éleva au quintuple des impôts précédents (3).

Après la chute de la dictature, le gouvernement de Mr G. Condylis, par son ministre des finances Mr A. Précas, abolit la dîme et rétablit l'impôt stremmatique.

L'année suivante 1927-28, on eut l'idée de continuer l'effort qui avait été fait pour l'application de l'impôt stremmatique. Le ministre des finances Mr G. Cafandaris, dans le gouvernement Zaïmis, avait déposé deux projets de loi à cet effet.

---

fait par les autorités locales conjointement avec les autorités fiscales. De même, outre les autres sanctions, il y avait dans la loi une disposition, d'après laquelle aucun acte juridique et aucun jugement relatif à des dommages causés aux terres ne pouvait être passé sans que l'on eût présenté un certificat de l'autorité fiscale indiquant que l'immeuble avait été inscrit dans le régistre des terres. Une copie de ce registre définitivement établi devait être remise aux autorités communales.

(1) Le rendement de l'impôt fut assez satisfaisant, si l'on prend en considération que le seul élément, sur lequel l'impôt était basé, c'était les déclarations des contribuables. Si l'on avait fait un contrôle général, on aurait eu des résultats de beaucoup supérieurs, étant donné que le contrôle opéré par 19 bureaux du fisc (sur un total de 130) a donné une augmentation de 2 à 43 % des terres déclarées.

Le rendement de l'impôt s'éleva à 1,9 millions de drs. or en 1925-26.

(2) Il était fixé à 6,50 % pour l'État, plus 0,50 % impôts additionnels (locaux etc.), le tout levé sur le revenu brut.

(3) Voici le rendement relatif (cf. aux tableaux de l'Annexe) :

	Drachmes papier millions	Drachmes or millions
1926—27.....	270.—	17,8

L'un de ces projets prévoyait la modification de *l'impôt stremmatique* et son application d'après un système mixte, c. à d. en prenant aussi en considération la qualité de la terre. A cet effet, les terres étaient réparties en quatre qualités auxquelles correspondaient des taux différents (1). Ce projet de loi ne fut cependant pas voté, la Chambre des Députés ayant été dissoute en 1928.

Parallèlement à ce projet il y en avait un autre qui fut voté (2), établissant *un impôt provisoire sur la production agricole,* et qui devait *ipso jure* cesser d'être appliqué aussitôt que le nouvel impôt stremmatique entrerait en vigueur. On en prévoyait même la substitution progressive par régions. Cet impôt provisoire était d'un taux minime de 2,50 % seulement (3) perçu sur la production agricole brute et constituait un mélange d'impôt de répartition et de quotité; les communes étaient inscrites pour le total de leur production (4) et répartissaient la charge sur les cultivateurs.

Le rendement de l'impôt fut assez satisfaisant, inférieur à celui de la dîme, mais double de celui des autres impôts précédents (5).

Depuis l'année 1930-31, dans le désir, manifesté par le gouvernement de Mr E. Vénizélos, d'encourager l'agriculture, *on suspendit,* sur la proposition du Ministre des Finances Mr G. Maris, *l'application de cet impôt* pour une période de deux ans allant jusqu'à la fin de l'année fiscale 1931-32. La mesure a été répétée aussi pour 1932-33.

Tous ces impôts successifs admettaient des exemptions pour certains produits. Le dernier impôt admettait entr'autres l'exemption des produits de la vigne (moût, raisins frais).

---

(1) L'article 1 (§ 11 et 12) du *projet Cafandaris* (1927) prévoit 4 classes de terres, imposées comme suit :

1re classe,	terres de plaine irrigables,	impôt	drs.	20.—	par	stremme
2me „	„ „ non irrigables,	„	„	15.—	„	„
3me „	„ de coteau irrigables,	„	„	10.—	„	„
4me „	„ „ non irrigables,	„	„	5.—	„	„

(2) Vote du 1er juillet 1927.

(3) Le taux de l'impôt ne devait jamais dépasser 3 %, y compris les centimes additionnels et autres impôts locaux.

(4) Les élements des impôts antérieurs (dîme, impôt stremmatique etc.) ont été très utiles à l'application du nouvel impôt.

(5) Voici ce rendement : 1927-28 8.2 millions de drs or, 1928-29 7.8 mln et 1929-30 7.1 mln.

D'autres produits sont grevés d'impôts spéciaux. Ce sont:
l'impôt sur les cocons, l'opium et le pavot,
l'impôt sur les figues,
l'impôt sur les huiles de graines oléagineuses, etc.
Tous ces impôts sont d'une importance très minime, vu les quantités insignifiantes de ces produits ([1]).

e) Impôt sur l'élevage.

Bien que le revenu annuel de cette branche soit considérable ([2]), la production de l'élevage ne suffit pas aux besoins du pays. Mais une des raisons pour lesquelles l'élevage n'est pas aussi productif qu'il devrait l'être, c'est que son exploitation est plutôt extensive et même nomade en grande partie.

Dans le but d'encourager l'élevage, on a pris deux mesures: a) soumis *le gros bétail et la pisciculture à l'impôt sur le revenu net de la catégorie E.,* et b) *exempté de tout impôt le menu bétail et les autres entreprises.*

En ce qui concerne la catégorie E, dans laquelle l'impôt est appliqué sur le revenu ou bénéfice net, la loi prévoit une exemption de minimum d'existence de Drs. 25.000 et, par conséquent, la plus grande partie des entreprises d'élevage en sont pratiquement exemptes ([3]). Les autres sont soumises à l'impôt, après déduction de ce minimum d'existence; cependant, l'impôt est en quelque sorte progressif, grâce à l'exemption accordée et comme d'autre part son taux est modique, 15,40 % en 1932-33, ([4]), la charge n'en est pas lourde. L'évaluation du bénéfice net est faite d'après les règles de comptabilité; on peut cependant faire usage d'indices et de coefficients sur le revenu brut, selon les méthodes employées dans la catégorie D.

([1]) Une nomenclature de ces impôts et leur rendement voir aux tableaux de l'Annexe.

([2]) Il s'élève à 6.500 millions de drs environ, cf. A. BOYAZOGLU, op. cit. p. 198.

([3]) D'après le recensement agricole de 1928, on a les chiffres suivants: (Ministère d'Écon. Nat. Stat. Agricole de 1928, p. 174 et 175). Gros bétail: Bêtes de travail, bœufs, etc. 361.783.

([4]) Le taux est fixé à 15,40 % pour l'État et 1,10 % impôts additionnels. Mais à cause de la déduction de 25.000 drs la charge est de beaucoup diminuée.

En ce qui concerne l'élevage de chèvres, moutons et porcs, celui-ci était dans les premières années soumis à l'impôt de la catégorie E de l'impôt sur le revenu net; dès 1923, il en fut séparé et soumis à l'impôt par tête de bétail [1]. Celui-ci, ayant été modifié à plusieurs reprises [2], fut enfin aboli depuis le 1er avril 1932 et remplacé par l'impôt sur les animaux abattus [3] [4].

---

[1] Décret-loi du 24 décembre 1922 (ministère G. Cofinas, cabinet de la révolution Gonatas - Plastiras).

[2] Les éléments suivants sont fournis par le recensement du service des Contributions Directes de 1930 - 31.

A. *Imposés*	Chèvres	Moutons	Total
1) Déclarés	2.887.974	4.229.086	7.117.060
2) Constatés en plus par le contrôle	185.600	276.000	461.600
	3.073.574	4.505.086	7.578.660
B. *Exemptés*			
1) Déduits à raison de 15 par éleveur	1.098.015	1.620.000	2.718.015
2) Ceux d'éleveurs ayant moins de 15	612.161	921.000	152.161
	1.710.176	2.532.000	4.242.176
Imposés	3.073.574	4.505.086	7.578.660
Exemptés	1.710.176	2.532.000	4.242.176
Total	4.783.750	7.037.086	11.820.836

Porcs :

Nombre de porcs déclarés	307.829
Constatés en plus par le service	42.788
Total	250.617
Éleveurs ayant 1 porc :	222.742
" " 2 "	21.244
" " 3—5 "	5.596
" " 6—10 "	1.931
" " 11 et au-dessus "	1.721
Total	253.334

[3] L'impôt sur les moutons, chèvres et porcs présenta de graves inconvénients. On considéra donc que son abolition s'imposait non seulement à cause de ces inconvénients, mais aussi par suite de la nécessité de protéger l'élevage. Certains ont soutenu (G. Cafandaris, cf. procès-verbaux de la discussion du projet à la Chambre) que le nouvel impôt sur les animaux abattus serait répercuté sur l'élevage. Cela cependant dépend de plusieurs circonstances (voir p. 90) et comme d'autre part cet impôt est un impôt sur la consommation, on ne doit pas le traiter ici.

[4] Le rendement de l'impôt de la catégorie E a été toujours minime (cf. tableaux de l'Annexe). Celui de l'impôt sur les chèvres etc. se

3) Imposition des forêts et mines.

L'imposision des *forêts* ne constitue pas en Grèce l'objet de contributions directes, mais elle a plutôt le caractère d'un droit payé en échange de la licence de telle ou telle exploitation de forêts, dont la plupart appartient à l'État; il est appelé «impôt sur les produits de forêt». Il y a aussi un «impôt stremmatique» établi d'après l'étendue de la forêt (1). En ce qui concerne les forêts privées affermées, elles sont soumises au même régime (2).

Les *mines* sont soumises, dans tous les cas, à un impôt, établi d'après la superficie concédée et appelé «impôt foncier sur la superficie (stremmatique)». Cet impôt est fixé au double quand l'extraction n'a pas lieu.

En cas d'exploitation, le revenu provenant de carrières, mines ou minières est soumis à l'impôt sur le revenu net des catégories C ou D ou à l'impôt de patente, selon le cas (3).

Dans le cas où la personne, à laquelle la concession d'une mine à été octroyée, n'exploite pas personnellement, mais la donne à bail à un tiers, le cessionnaire est soumis à un impôt sur le loyer. Ce loyer, bien entendu, constitue une charge déduite du bénéfice de l'exploitant.

Tous ces impôts sur les mines, carrières et minières en Grèce sont appliqués sans égard au domicile, résidence ou siège de celui qui bénéficie du revenu.

Sont exempts des impôts ci-dessus les mines de lignite.

---

montait (cf. même tableaux) à 87,6 millions de drs en 1927-28, à 44,6 mln en 1931-32. Le nouvel impôt de consommation qui le remplaça donna en 1932-33 43.- mln de drs.

(1) Pour des détails au sujet de la Grèce, avec un examen comparé, se référer à l'étude de M. le Prof. P. CONTOS, *Impôts directs forestiers en Grèce* (en grec), dans la «Revue de sciences économiques et financières», Athènes, 1932-33.

(2) Ces forêts privées affermées étaient soumises à l'impôt de la catégorie B (*supra* p. 68), mais une loi de 1932 les a exemptées, étant donné que les impôts forestiers sont appliquées sur ces forêts également.

(3) Voir des détails *infra* dans les chapitres respectifs.

REMARQUES GÉNÉRALES

Place occupée par l'impôt foncier de la propriété non bâtie et les impôts agricoles dans le budget.

Ainsi qu'il a été expliqué déjà, la Grèce a très lentement évolué vers l'industrialisation et, jusqu'au commencement du siècle, la propriété foncière a constitué le *fundus optimus maximus*. Même aujourd'hui le revenu annuel de l'agriculture, y compris l'élevage, représente environ 40 °/₀ du revenu national (1). L'exportation du pays aussi consiste, pour ses 4/5, de produits agricoles (2).

La proportion que l'impôt foncier de la propriété non bâtie et les impôts agricoles ont prise dans le cadre des recettes n'est pas stable. Au cours du dernier siècle, elle était si importante que parfois elle représentait les 95 °/₀ de l'imposition directe (3). Cette proportion est fort diminuée au cours de notre siècle. Le rapport de l'impôt foncier sur la propriété non bâtie et des impôts agricoles, avec le total de l'imposition directe, était (4): en 1915 59 °/₀, en 1918 (c. à d. immédiatement avant la réforme) 44 °/₀, en 1920-21 (c. à d. immédiatement après la réforme) 34 °/₀, en 1928-29 35 °/₀ et en 1931-32 21 °/₀. Par rapport au total des recettes du

---

(1) D'après le recensement agricole de 1928 (voir tableau p. 67), la valeur de la production s'élevait à 11.268 millions de drs. M. A. BOYAZOGLU, *Contribution à l'étude de l'économie rurale etc.* op. cit. p. 161, l'évalue à 13.500 millions de drs. L'élevage donne un revenu d'environ 6.500 millions de drs. On a donc un total de 20 milliards environ. Le revenu national pour cette époque-là est évalué de 40 à 47 milliards (pour des détails cf. à l'Annexe).

M. Boyazoglu arrive à la conclusion que le 42,5 % du revenu national revient à ces deux branches. Nous croyons, quand-même que de ces 20 milliards de valeur de la production il faut déduire le 1/3 environ pour amortissement de capital et valeur de produits incorporés dans d'autres (p. ex. semences etc.); mais admettant que le total du revenu national à cette époque ne dépassait pas 40 milliards, nous sommes de l'opinion que la part de l'agriculture et de l'élevage est 35 % environ. M. CH. ÉVELPIDIS, *Les États balkaniques,* op. cit. p. 342 l'évalue à 49,9 % (sur un total de revenu national de 35 milliards).

(2) M. BOYAZOGLU, op. cit. p. 161, en établit la moyenne à 78 %.

(3) Cf. *supra* p. 14, note (1).

(4) Pour des détails voir aux tableaux de l'Annexe. Les chiffres se basent sur les recettes constatées et non pas sur celles encaissées. Les impôts successoraux ne sont pas compris dans les impôts directs.

budget cette proportion a subi un véritable déclin: le pourcentage de 50 °/₀ du siècle passé (1) est descendu à 4 °/₀ en 1931-32 (2).

De plus, il est évident que cette proportion ne se trouve pas en relation avec l'importance que la production annuelle a dans le revenu national.

Avant de rechercher le bien fondé de cette baisse, il est nécessaire de procéder à l'examen de quelques autres questions connexes. Qu'il nous soit surtout permis de récapituler les principes, sur lesquels l'imposition foncière et agricole doit être basée, et d'examiner dans quelle mesure le législateur grec les a respectés.

La nature spéciale du revenu de la production.

On pourrait prétendre que de toutes les conceptions du revenu, quoique diverses, un principe se dégage: que l'accroissement de la richesse ayant sa source dans *la production de la terre constitue la forme la plus classique de revenu.* Par conséquent, l'impôt sur la production foncière *ne saurait être exclu de la liste des recettes du budget.*

Mais *la production foncière est le résultat de la coopération de plusieurs facteurs* et il y a lieu d'attribuer à chacun sa part. Or, la production foncière est séparée en différentes sections.

La première partie appartient à *la productivité spontanée de la terre* (3). La nature, même quand la terre n'est pas labourée, produit une quantité donnée et presqu'invariable de biens, sauf s'il y a un changement subit, dû à des évènements fortuits. La terre en tant que source de produits n'est nullement sujette à un épuisement (4).

---

(1) Voir *supra* p. 14, note (1).

(2) Voir aux tableaux de l'Annexe.

(3) La personne, qui, suivant le système social existant, a la propriété absolue de la terre, est aussi propriétaire primordial de cette partie de la production.

(4) RICARDO dit: «Les facultés du sol sont productives et impérissables». THOROLD ROGERS observe que «ces qualités ne sont rien moins qu'impérissables» (BONINSEGNI, op. cit. p. 297). Quand-même E. ALLIX - M. LECERCLÉ, *L'impôt sur le revenu,* Paris, 1926, vol. I p. 164 et suiv., traitant de «source durable» comme condition dans la conception du revenu, font des observations qui attribuent la relativité à un pareil principe.

L'augmentation de la population et des besoins humains ont nécessité diverses améliorations du sol ([1]). Le capital ainsi épargné et immobilisé forme un tout avec la nature qu'il complète d'une manière durable; et *la terre ainsi améliorée constitue* ce qu'on appelle *le capital foncier* ([2]).

Le travail de l'homme et les méthodes de culture intensive ont été mis en usage, afin d'obtenir un rendement de la terre supérieur à celui produit par la nature seule, ce qui a pour résultat l'épuisement graduel de la source et par conséquent la diminution graduelle du capital. Donc, pour déterminer le revenu d'une terre améliorée et cultivée ([3]), nous devons prendre en considération et déduire une certaine somme pour l'*amortissement* du capital foncier.

Le rendement supérieur obtenu, ainsi qu'il a été dit, par *l'exploitation agricole* est le résultat de la coopération du capital et du travail. *Les fonds de roulement* utilisés dans l'exploitation agricole ([4]), doivent aussi obtenir la part de revenu qui leur revient. Ce revenu doit desservir également l'amortissement du capital de roulement et tous les autres éléments, qui sont pris en considération dans les entreprises (p. ex. risque etc.). En d'autres termes, ce capital de roulement a droit à prélever, sur le revenu global brut de la production, la part lui revenant comme *intérêt net*, plus les sommes nécessitées par l'*amortissement*, *l'assurance* etc. ([5]).

Enfin *le travail*, qu'il soit fourni entièrement par l'agriculteur-entrepreneur, travaillant seul, ou par les ouvriers qu'il emploie, reçoit aussi son revenu net sous forme de salaire, payé soit en argent soit en nature.

([1]) Par ex. travaux d'irrigation et d'assèchement, de reboisement, de défrichement, travaux de protection contre les inondations etc.

([2]) V. PARETO : *Manuel* op. cit. p. 435. «*1. Les capitaux fonciers.* Ces capitaux doivent être considérés dans l'état où ils se trouvent, et l'on ne saurait séparer le sol des capitaux mobiliers qui ont été, dit-on, «incorporés» en lui».

([3]) On doit aussi classer dans cette catégorie de terres améliorées et cultivées les mines et les forêts exploitées.

([4]) Outillage, engrais, bétail, bâtiments et les frais y afférents, etc.

([5]) Ou selon V. PARETO, *Manuel* op. cit. p. 311 - 18, prix de l'usage, des services du capital ; ou prix de la transformation dans le temps. Cf. aussi P. BONINSEGNI op. cit. p. 86, ainsi qu'en p. 198 et suiv.

Le revenu provenant de la production foncière doit donc être réparti en deux classes:

a) *revenu du capital foncier,*

b) *bénéfice de l'exploitation agricole* (subdivisé en *revenu des fonds ou capital de roulement et revenu du travail)* (1).

Le revenu du capital foncier (valeur locative), lorsque la terre est affermée, se détermine par le loyer. Cette valeur locative, au cas où l'offre et la demande sont libres, fournit au propriétaire la rémunération, c. à d. l'intérêt brut, de son capital. Comme le bail est d'habitude conclu pour une période de plusieurs années, et comme d'autre part les fluctuations de la valeur des immeubles sont moins fréquentes, il s'ensuit que la détermination du revenu en question présente certains éléments de stabilité. Par conséquent, dans le cas des terres affermées, on est en présence d'un

---

(1) C'est l'analyse classique; Cf. G. JÈZE (trad. Georgantas), op. cit. vol. III p. 474 et suiv. — ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. vol. II p. 36. — E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière françaises,* Paris, 1927, p. 532. — ALLIX-LECERCLÉ op. cit. vol. I p. 186 et 235. — W. LOTZ, op. cit. p. 371. — K. BRAEUER, art. *Grundsteuer* dans «Handwörterbuch der Staatswissenschaften» 4e éd., Iena, 1927 vol. IV p. 1242 et suiv.; du même *Grundsteuer* dans Handbuch der Finanzw. v. Gerloff u. Meisel vol. II p. 10 et suiv. — F. FLORA, *Manuale della scienza delle finanze,* Livorno 1912, p. 342 (redditi fondiari, redditi mobiliari) F. NITTI, op. cit. vol. II p. 18, etc. etc.

Récemment, en Italie, le ministre *de Stefani,* qui a eu l'initiative de la réforme de l'impôt foncier, en s'appuyant aussi sur les opinions du Prof. *Einaudi,* a réparti le revenu foncier en quatre catégories:

a) revenu que rapporte la terre dans son état primitif ou de nature,

b) revenu du capital investi dans la terre d'une manière permanente, dans le but d'en obtenir un meilleur rendement,

c) revenu du capital utilisé pour l'exploitation,

d) revenu provenant du travail effectif.

Les deux premières catégories constituent le revenu du propriétaire et les autres celui des cultivateurs. La charge des deux premières est prévue par l'impôt sur les terres affermées, tandis que celle des autres par l'impôt sur le revenu de la production foncière.

Cf. *Lezioni Sugli Ordinamenti Financiari Italiani a cura di* ALBERTO STEFANI (Facoltà di Sc. Politiche della R. Univ. Roma, anno accad. 1925 - 1926), Roma, 1926, p. 107 (esposizione del P. d'AROMA, direttore gen. Imposte Dirette); Cf. aussi G. PESMAZOGLOU, *L'imposition foncière* (en grec) Athènes, 1930, p. 18.

revenu du capital foncier (*supra* a) [1] nettement distinct du revenu de l'exploitation agricole (*supra* b) [2].

Cependant, lorsque la terre n'est pas affermée, mais exploitée directement par le propriétaire, celui-ci bénéficie de toutes les deux classes de revenu. Et chaque fois que l'exploitation de la terre est faite d'après le système du métayage, le propriétaire obtient le revenu du capital foncier et du capital de roulement [3], le reste [4] revenant au cultivateur. Dans ces deux cas, le revenu du capital foncier n'est pas nettement distinct de celui de l'exploitation agricole. Néanmoins, ce revenu doit être distingué tant dans un but fiscal que pour des considérations d'utilité sociale.

Or, *lorsque la terre n'est pas affermée, il faut préciser et distinguer la valeur locative de la terre.* Ceci peut être fait de deux manières : a) *par la comparaison à d'autres terres affermées,* dont l'exploitation donne la même production brute [5], b) *par l'application de la loi de l'équilibre économique,* qui tient dans une certaine relation le revenu et le capital et d'après laquelle les revenus des différentes catégories tendent à devenir égaux [6] [7].

---

(1) Selon Einaudi a et b (*Supra* note p. 87).
(2) » » c et d (» » »).
(3) » » a, b et c (» » »).
(4) » » d (» » »).

(5) Le loyer de ces terres est aussi la rémunération du capital foncier des terres cultivées par leur propriétaire ou en métayage ; c'est le revenu que les terres en question rapporteraient à leur propriétaire au cas où elles seraient affermées.

(6) Cf. L. WALRAS, *Éléments d'Économie Politique Pure,* Paris-Lausanne, 1926 p. 242. V. PARETO, *Manuel* op. cit. p. 316, 361 et suiv. P. BONINSEGNI op. cit. p. 90, p. 297 et suiv. ; *SOCIÉTÉ DES NATIONS, Rapport sur la Double Imposition* de MM. BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN et Sir JOSIAH STAMP, 1923, p. 6.

(7) En fixant alors sur la valeur du capital foncier le taux d'intérêt rendu par d'autres capitaux, immobiliers ou mobiliers, présentant des conditions analogues (de sûreté etc.), on obtient le revenu à attribuer au capital foncier. On doit, cependant prendre en considération que l'élément du risque est minime dans les placements en capitaux fonciers et que, par conséquent, le taux d'intérêt de ce capital doit être bas, parce qu'il ne contient presque pas de prime d'assurance. En conséquence, si l'on applique l'intérêt payé sur des placements analogues (par ex. bâtiments, emprunts publics absolument garantis etc.) à la valeur actuelle des terres, on aura le revenu du capital foncier et vice versa.

Le taux d'intérêt devra même être a) plus bas que celui des fonds

Le revenu du capital foncier (valeur locative) *est de la sorte séparé du revenu* (bénéfice) *de l'exploitation agricole et ne doit pas être confondu avec celui-ci.*

En cas de fermage, le revenu du capital foncier constituera une dépense pour l'exploitation et doit être déduit du revenu brut de même que les autres frais de production. Mais même quand il s'agit d'une terre cultivée par son propriétaire ou en métayage, le revenu foncier doit être déduit du revenu brut, car le revenu de la terre a été déjà déterminé séparément.

Le revenu de l'exploitation sera à son tour réparti entre les fonds de roulement et le travail dans des proportions qui leur sont propres.

Enfin, il faut rappeler ici que la recherche des éléments constituant le revenu net attribuable aux différents facteurs de la production s'impose également par la loi du rendement décroissant de la terre (1) (2).

En ce qui concerne l'impôt, celui-ci doit envisager séparément les différentes classes de revenus, auxquelles la production se distingue, d'après ce qui précède.

Le législateur hellène n'a pas suivi ces principes, ce qui présente un grand nombre d'inconvénients. Ni les impôts sur la

---

publics, car le propriétaire de la terre se contente d'un taux de revenu annuel diminué prenant en considération le revenu latent que constitue pour lui la plus-value spontanée de la terre (Cf. «rente foncière» p. 53). et b) plus haut que celui des bâtiments urbains, étant donné que la «rente foncière» de ceux-ci est plus considérable et que par conséquent leur taux de rendement annuel doit être moindre à celui des terres de campagne.

(1) P. BONINSEGNI op. cit. p. 365 et suiv. «la théorie de la rente foncière de Ricardo».

(2) Il est vrai que l'importance de la rente foncière de Ricardo est amoindrie à cause du développement des moyens de communication, grâce à l'emploi de capitaux sur une grande échelle, etc. Néanmoins, la loi du rendement décroissant de la terre vaut toujours (MM. A. BOYAZOGLU et B. GANOSSIS, *Les Bases Scientifiques de la Loi du Rendement Décroissant en Économie Rurale et sa Formule Mathématique,* communication à l'«Académie d'Agriculture de France», Tome XVII, 1930, N° 14, ont soutenu que «le phénomène du rendement décroissant en Économie Rurale constitue une véritable *loi économique,* fondée sur les phénomènes chémicobiologiques et particulièrement sur la loi biologique de Mitscherlich ...»).

production brute, ni ceux à l'exportation n'entrent dans cette analyse. Et *la seule exception de l'impôt sur le revenu, de la catégorie B et de la catégorie E en vigueur, n'affecte qu'un domaine très restreint.*

La rente foncière, sous ses deux formes de rente acquise et de plus-value spontanée de l'immeuble, examinée au chap. II p. 53, se présente, bien entendu, même au cas de la propriété non bâtie, mais sur une échelle restreinte.

La propriété foncière et l'exploitation agricole par rapport à l'incidence ou translation de l'impôt.

Cette question est beaucoup plus importante pour l'agriculture que pour tout autre cas, non seulement parceque celle-ci est la base de toute production, mais aussi parce qu'elle fournit du travail à la plus grande partie des ouvriers dits *unskilled,* qui représentent la majorité de la population de la Grèce (1).

On n'entrera pas ici dans l'examen des théories énoncées au sujet de l'impôt foncier. D'ailleurs les théories qui se sont attachées au sol et à la rente foncière relient, pour la plupart, la question de l'impôt avec celle de la constitution sociale, ce qui dépasse le cadre de notre étude (2). Les principes des physiocrates (3), l'impôt unique de Henry George sur les valeurs foncières *(land-values)* (4), le système de L. Walras de la nationa-

(1) *Supra* p. 65 note (3).

(2) En ce qui concerne les théories sur l'impôt foncier, cf. aux traités de finances précités. Un classement rationnel est surtout contenu dans E. SELIGMAN, *The shifting and incidence of taxation,* 4th ed. N. Y. 1921, aussi traduction française, Paris 1910, p. 135 à 155; cf. également à p. 341 à 368.

(3) Le point de vue des *physiocrates* qui, considérant que seule la terre était productive, soutenaient qu'on ne devait percevoir des impôts que sur la rente foncière, est considéré comme erroné; en effet la terre n'est pas le seul facteur de production et par conséquent leur théorie sur l'impôt aussi est incomplète.

(4) Cf. E. SELIGMAN, *Essays on Taxation,* trad. franç., Paris 1914, vol. I p. 108 et suiv. Cet impôt, qui a donné lieu à tant de discussions théoriques, surtout aux États-Unis, en Angleterre, en Belgique et en Suisse, vise à la confiscation de la rente. Seligman trouve que la campagne des *single-taxers* a eu une grande valeur, mais que l'impôt unique a des défauts fiscaux, politiques, moraux et économiques. F. NITTI op. cit. II p. 25 citant: «Je ne me propose, écrivait *Henry George,* ni d'a-

lisation du sol (1) etc. ne nous aident pas à l'examen du système fiscal approprié à la Grèce.

Ce qui nous intéresse c'est la question de *savoir si l'impôt foncier pourrait être rejeté par le propriétaire et le producteur sur le consommateur.* Parce que, si cela est possible, l'impôt foncier perd son importance en tant que charge frappant la production, puisque celle-ci pourra alors très bien le faire tomber sur d'autres. Cette discussion nous conduit fatalement aux débats du problème si les prix dépendent du coût de la production ou non. Si nous admettons que les prix dépendent surtout du coût de production, alors l'impôt foncier pourra être répercuté, étant considéré comme faisant partie des frais de production. Mais cela n'est pas vrai dans la plupart des cas. Les prix (2) s'élèvent ou baissent suivant la résistance que pourra opposer la consommation aux exigences du producteur. Et celui qui est dans un état économique plus fort, fera retomber l'impôt sur l'autre (3). C'est, en

---

cheter ni de confisquer la propriété privée de la terre ; ce serait injuste et inutile...Il n'est point nécessaire de confisquer la terre ; il n'est besoin que de confisquer la rente», pense que cet impôt serait intolérable.

(1) *Études d'économie sociale,* Lausanne, 1896, chapitre sur l'impôt.

(2) Même sous un régime de monopole (cf. V. PARETO, *Manuel* op. cit. p. 160-1), mais surtout sous un régime de concurrence complète ou incomplète (cf. V. PARETO op. cit. p. 187), le producteur ne peut pas dicter complètement ses points de vue au consommateur.

(3) G. JÈGE, *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française,* Paris, 1931 p. 396. «....3° en supposant des impôts susceptibles de répercussion, l'idée générale est que chaque phénomène de répercussion est une *lutte entre le payeur d'impôt et le tiers sur qui il s'efforce de le rejeter et qui résiste à la translation ;* par suite, *le plus fort économiquement se répercutera sur le plus faible*».

Cf. aussi E. R. A. SELIGMAN, *Shifting and incidence of taxation,* etc. op. cit. p. 341, faisant une analyse et un retouche des doctrines de *Florez-Estrata* et de *Ricardo* concernant l'incidence des impôts sur le sol destiné à l'agriculture, arrive à des conclusions qu'en règle l'impôt tombera sur le propriétaire ou le producteur et non pas sur le consommateur : «Si le sol est imposé suivant la rente pure, tous les auteurs, depuis RICARDO, s'accordent en réalité pour dire que l'impôt tombe en totalité sur le propriétaire et qu'il ne peut se répercuter (p. 344)». «Quand bien même tous les terrains seraient assujettis à la dîme, l'existence de la concurrence internationale, on le verra plus loin, ferait en réalité de la dîme un impôt partiel, non susceptible, par conséquent, de se répercuter sur le consommateur. Dans les pays civilisés, où existe

s'appuyant sur un pareil raisonnement, que la Commission sur la Dette Nationale et l'Imposition en Angleterre [1] a émis l'opinion que l'impôt sur le revenu ne peut en principe être rejeté par le contribuable sur d'autres. Et malgré quelques opinions contraires énoncées, *nous admettrons qu'on ne peut pas appliquer un impôt foncier dans l'intention d'une translation ultérieure* [2]. *Ceci est encore plus vrai pour la Grèce où il n'y a pas d'organition monopoliste de la production agricole et où une grande proportion de produits ne fait face à ses dépenses que grâce à la*

---

encore l'impôt sur le produit brut, on ne peut plus le considérer comme nécessairement rejeté sur le consommateur (p. 350)».

E. ALLIX, op. cit. p. 509-10, en concluant que l'incidence de l'impôt est dominée par le jeu variable de l'offre et de la demande, dit: «Ainsi, il n'est pas douteux qu'en France, par suite de la crise agricole et de la dépopulation des campagnes, l'impôt foncier pesait, à la fin du XIXe siècle, sur le propriétaire et non sur le fermier. Cette situation tend aujourd'hui à se retourner».

(1) COMMITTEE ON NATIONAL DEBT AND TAXATION, *Report* London, H. M. Stat. Off., 1927, p. 108-119. M. R. S. Wright, représentant de la «National Union of Manufacturers», est d'opinion que «la différence entre les impôts directs et indirects existe à peine en fait». Il était convaincu que «la charge devient automatiquement distribuée par une loi d'économie politique qui défie toutes les lois du Parlement».

D'autres hommes d'affaires ont prétendu que l'impôt sur le revenu est ajouté en tout ou dans sa plus grande partie, au prix des marchandises, services etc. D'après eux, le commerce, qui est une profession spéculatrice, doit être exactement sûr de son prix de revient et veut parer à tout risque.

Mais un nombre considérable d'hommes et surtout les économistes parus devant le Committee ont prétendu, au contraire, que l'impôt sur le revenu ne peut pas, au moins normalement, être transmis (Prof. Pigou, W. H. Coates, etc.). Cf. aussi à «*Appendices: XI Incidence of the Income Tax.: Memorandum by M. W. H. Coates, LL. B., B. Sc. (Econ.) et XII Income Taxes and the Price Level: Reprint of Paper by Prof. E. R. A. Seligman.*

(2) F. NITTI: op. cit. II, p. 20. «Le propriétaire frappé par l'impôt foncier peut très difficilement en transmettre le poids sur ses locataires et sur les consommateurs et dans certains cas spéciaux seulement. En principe, c'est lui qui porte le poids de l'impôt. Assurément qu'il est facile au propriétaire de la terre de transférer l'impôt sur les consommateurs, là où la demande de produits est supérieure à l'offre, et où la concurrence n'a pas d'action. Même les salariés et les locataires se ressentent du poids de l'impôt foncier par effet de la translation».

protection douanière. (1) Par contre l'application d'un impôt sur le revenu de la terre plus lourd que ceux sur les autres revenus, donnera lieu au phénomène de la capitalisation négative (2), qui aura pour conséquence la baisse des prix des terres.

On doit maintenant *examiner si l'incidence de l'impôt pourrait agir dans la direction inverse.* Étant donné que les classes agricoles répugnent toujours aux impôts directs, *est-il possible d'appliquer l'impôt alors que le produit est dans un état de transition, de sorte qu'il frappe le producteur par répercussion?* S'agissant d'un produit qui est exporté dans sa plus grande partie (3), *est-il possible d'appliquer un impôt à l'exportation, qui soit rejeté sur les producteurs?*

L'examen de ce mode d'imposition en revient à la question des prix; toutefois, comme le payeur de l'impôt n'est plus l'agriculteur mais un commerçant, qui sera plus familiarisé avec la tendance à rejeter l'impôt sur d'autres épaules, il tâchera de profiter dans toutes les deux directions: à la charge de l'agriculteur et à la charge du consommateur. En règle, il le fera facilement avec le premier, mais pas avec le second, surtout lorsque la consommation présente de l'élasticité. C'est le cas dernièrement avec l'huile en Grèce où l'on a dû exempter de tout impôt l'exportation à l'étranger (4), dans le but de l'encourager. Or, *l'impôt sur les produits grecs exportés, sauf le cas exceptionnel où le producteur hellène a le dessus vis-à-vis du consommateur étranger, retombe sur la production,* mais donne lieu à des inconvénients qui seront analysés dans les pages suivantes.

---

(1) Voici, d'après une étude du CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE DE GRÈCE, la charge douanière du blé:

Année	Charge totale moyenne de taxes et droits d'entrée, par kilogramme	Rapport de la charge avec la valeur moyenne du blé
1928.	1.34 drachmes	28.87 %
1929.	1.13 „	25.27 %
1930.	1.45 „	40.96 %
1931.	1.74 „	80.79 %

(2) E. SELIGMAN, dans l'appendice au rapport du «Committee on National Debt and Taxation» op. cit. p. 117 admet que, dans les cas d'impôts spéciaux (cédulaires) sur le revenu, ce phénomène apparaîtra.

(3) Comme par. ex. les raisins secs, l'huile etc. exportés des îles grecques à l'étranger ou en d'autres parties du pays.

(4) Loi 4624 de 1930, Cf. *Supra* p. 76 note 2.

Exemptions fiscales. Le «standard of life» agricole. Inaliénabilité du «homestead» agricole. Impôts ayant un caractère d'amende.

Le morcellement de la propriété rurale en Grèce donne naissance à des problèmes relatifs à l'impôt. Qu'en sera-t-il du principe de l'exemption des petits revenus ne dépassant pas le minimum d'existence ? *Les agriculteurs qui ont des petits lopins de terre et qui n'en tirent que des revenus minimes, seront-ils exemptés de tout impôt ?*

Il est vrai qu'en principe une pareille exemption est nécessaire. On doit cependant prendre en considération que le *standard of life* de la population agricole est toujours moins élevé. La simplicité de la vie à la campagne et les conditions plus saines en général, non seulement exigent des dépenses moindres, mais donnent aussi lieu à une imposition indirecte moins lourde. De plus, le fait que les paysans se procurent des biens directement de la nature, soit de leur propres terres, soit de propriétés qui sont communes ou nationales, soit même par l'achat sur le lieu de production, rend la vie de la campagne peu coûteuse et met à l'abri des impôts de consommation ([1]). Enfin le petit propriétaire, très souvent, parfait ses ressources en travaillant comme simple ouvrier agricole chez le grand ou le moyen propriétaire; et ce revenu ouvrier est en Grèce, comme d'ailleurs dans les divers systèmes d'impôt sur le revenu, exempt de toute imposition, soit directement · soit indirectement. Ces raisons, ainsi que le besoin d'organiser un cadastre qui assurerait des avantages même au petit propriétaire, ont fait que dans la plupart des États ces exemptions sont limitées au minimum possible.

En Grèce, le système de l'imposition se basant surtout sur le

---

([1]) Il n'y a pas de travail officiel fait pour évaluer le *minimum d'existence,* ni rural ni urbain, en Grèce. Mais il y a deux études intéressantes, les seules que nous sachions, sur ce sujet, qui permettent de se former une idée : A. BOYAZOGLU, *Contribution etc.* op. cit. p. 44 l'évalue à drs 1.200.— par mois, c. à d. *14.400 drachmes par an pour une famille paysanne de 4 personnes.* Dr A. CRICOS, ayant fait une recherche personnelle dans le village Kéraséa de Doris, en 1914, avait trouvé que nul dans ce village n'avait de revenu supérieur à 2.170.— drs or par an et que le *revenu moyen par famille, en 1914, était de 596.— drachmes or par an. La dépense pour minimum d'existence (complétée par des remises d'émigrés) se montait à 789 drs or par an.*

revenu brut, on n'a pu accorder de pareilles déductions. L'exemption de certaines catégories de culture de tout impôt y a suppléé en partie, il est vrai, pour les agriculteurs appliquant la multiculture, mais elle ne constitue pas un arrangement général et systématique de la question.

En appliquant l'impôt, on devra également faire attention, que son payement, ou l'emprunt qui en sera éventuellement nécessité, *n'entraîne pas l'aliénation de la terre appartenant au petit propriétaire-cultivateur.* Il est vrai qu'une pareille aliénation est interdite, par disposition expresse de la loi, dans certains cas en Grèce (1). Mais l'État lui-même, en appliquant un impôt lourd ou même inopportun, pourrait anéantir les efforts et les sacrifices qu'il fait pour l'encouragement et le rétablissement de la petite propriété.

Au contraire, l'évolution des conceptions sur la propriété ne laisse pas indifférent le fisc aussi. En tant que le *jus utendi et abutendi* du droit romain se substitue par la conception que *la propriété crée des obligations* (2), l'État a voulu imposer certaines obligations aux propriétaires. La conséquence de ces nouvelles conceptions fut que des impôts ayant un caractère d'amende ou de pénalité ont été appliqués sur ceux qui laisseraient leurs terres incultes: un impôt fut même appliqué sur les terres cultivables laissées en jachère (3). On adopta également un impôt additionnel

---

(1) Loi 1072 de 1917, amendée et complétée par plusieurs lois ultérieures. Pareils systèmes sont le *homestead* aux États-Unis, le *Hofrecht* en Allemagne, le *Anerbenrecht* (indivisibilité aux héritiers) de la réforme agraire en Roumanie etc. Le *législateur grec* a prévu que l'agriculteur propriétaire d'un lot de terre, ne saurait jamais être dessaisi de sa terre, malgré les suggestions contraires de quelques auteurs, qui ont caractérisé cette inaliénabilité comme une entrave au crédit. Cf. le même système de Platon qui n'admet pas que le lot minime soit diminué ou pris au pauvre (Νόμοι ε' 744 D et E) «ἔστω δὴ πενίας μὲν ὅρος ἡ τοῦ κλήρου τιμή, ὃν δεῖ μένειν καὶ ὃν ἄρχων οὐδεὶς οὐδενί ποτε περιόψεται ἐλάττω γιγνόμενον, τῶν τε ἄλλων κατὰ ταὐτὰ οὐδείς, ὅστις φιλότιμος ἐπ' ἀρετῇ».

(2) Ce principe, avant même d'être posé par la Constitution de Weimar, de 1919, a eu son application en Grèce par les lois agricoles ayant établi la réforme agraire. Ces lois donnent à l'État le droit de confiscation du lot au cas où le colon établi ne le cultive pas pendant une certaine période d'années.

(3) Voir *supra* l'impôt stremmatique (p. 78). De pareils impôts ont été appliqués en Angleterre et ailleurs (G. PESMAZOGLOU op. cit. p. 16).

frappant les propriétaires qui résident à l'étranger, afin de lutter contre *l'absentéisme* (1).

Par contre, pour ceux qui tâchent d'améliorer leur propriété, la loi a prévu des exemptions complètes ou partielles (2).

Tous les principes exposés ci-haut, quoiqu'ayant eu une application en Grèce, ont perdu de leur valeur, à cause du manque de système dans l'imposition.

Mérites et inconvénients des impôts agricoles appliqués en Grèce.

Il peut être intéressant de passer en revue succintement les qualités et les défauts de chacun des impôts agricoles en Grèce.

Impôt d'après l'étendue de la terre (stremmatique). Cet impôt, dans sa forme primitive et la plus rudimentaire, ne pourrait être appliqué d'une façon générale en Grèce. Pour les régions où la culture extensive est pratiquée, l'injustice qui pourrait en résulter ne serait pas considérable, étant donné qu'il y a dans cette culture une certaine uniformité de terres cultivées et de productivité.

Mais le progrès de l'agriculture intensive et, d'autre part, la mise en exploitation, dans une grande échelle, de terres moins fertiles, empêchent d'appliquer *un impôt uniforme,* car celui-ci *créerait une inégalité fiscale entre les terres de productivité très différente* (3).

C'est pour cela que l'impôt en question de 1925 a subi une modification dans le projet de loi de 1927; on a combiné le critère de l'étendue avec celui de la qualité de la terre et classifié les terres en 4 catégories, avec une imposition différentielle (4) (5).

---

(1) La loi 1640, art. 21, augmentait de 25 % l'impôt sur le revenu net de la catégorie E, dans le cas où l'exploitant résidait avec sa famille à l'étranger. Cf. aussi loi 3338.

(2) C'est ainsi que la loi 1640, art. 21, a donné des primes directes ou indirectes et accordé des exemptions partielles ou complètes pour une période de 3 ans, pour le cas où le propriétaire d'une terre aurait fait des travaux de défrichement, d'assèchement, d'irrigation etc., la mettant en état de culture pour la première fois. Les lois d'autres pays (par ex. la dernière loi italienne) sont encore plus généreuses.

(3) Voir la *théorie de Ricardo* sur la rente foncière.

(4) *Supra* p. 80 note 1.

(5) On a essayé de l'appliquer même à d'autres époques. Cf. *loi TKH de 1856* établissant cet impôt sur les vignobles, certains jardins et

L'impôt uniforme sur l'étendue (1) *pourrait être adopté en Grèce pour les pâturages, les forêts* (2) *et en partie pour les mines,* où l'élément le plus important est la nature. *Pour les autres cultures,* où l'emploi des capitaux et du travail est un facteur essentiel de production, *le second système d'imposition différentielle combinant l'étendue et la qualité de la terre a trouvé une approbation plus large en Grèce* (3) et certainement il est préférable, pour autant que la réalisation d'un système meilleur, que nous traitons plus bas, ne sera pas atteinte (4).

La généralisation du système d'impôt stremmatique en Grèce présentera une infériorité au point de vue de la commodité de paiement pour les contribuables et de ressources pour le fisc, mais par contre, elle assurera la simplicité et la certitude de l'impôt et certains autres avantages protecteurs de l'agriculture (5).

---

vergers, le tabac, le coton etc. Cf. le *projet de loi* de 1881 de *Soutsos, Sotiropoulos, Zographos et Chalkiopoulos,* divisant les terres en classes. Cf. l'impôt sur les jardins et vergers (*supra* p. 20) et l'impôt sur les vignobles, mais dont l'application a été déplorable.

D'après ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. II p. 33, le ζυγοκέφαλον des Byzantins se basait sur un système similaire.

(1) Il n'est plus appliqué que dans certaines colonies (par exemple la Guinée).

(2) Cf. aussi P. CONTOS op. cit.

(3) Outre le projet de loi de 1927 de M. *G. Cafandaris,* pour l'application d'un impôt stremmatique mixte, d'autres propositions aussi comportant certaines modifications, ont été faites, relativement à l'application d'un impôt stremmatique, par M. *G. Pesmazoglou* (voir *Imposition Foncière* op. cit. p. 40), ainsi que par M. *A. Pallis,* député, ex-secrétaire général de la Commission d'Établissement des Réfugiés par M. *D. Héraclidès,* ancien sous-secrétaire d'État (du Parti Agraire et Ouvrier), par la plupart des membres de la Commission d'Étude des Impôts Directs en 1928 - 29 et par d'autres.

Partisan de ce système, nous avons, *nous-même,* suggéré, dès 1924 à maintes reprises, l'adoption de ce régime. Mais à présent nous croyons que les conditions actuelles permettent de faire un pas encore plus avancé vers le système de l'impôt sur le revenu.

(4) Le système mixte, appliqué en Égypte et établissant une division des terres en plusieurs classes, a donné des résultats satisfaisants.

(5) Un impôt d'après l'étendue de la terre, général sur toutes les cultures en Grèce, présentera quelques défauts. Il ne pourra pas suivre exactement la réalisation du revenu ; et si, pour en approcher, on procède à la division des terres en plusieurs catégories, il y a à craindre que celle-ci ne rende l'impôt par trop compliqué. De même, pour certains

Dîme et autres impôts sur le produit brut. Quoique ne partageant pas l'enthousiasme du Maréchal Vauban (1) (2) pour cet impôt, nous sommes d'avis qu'il présente quelques avantages pour la Grèce.

Tout d'abord sa simplicité de constatation s'adapte beaucoup plus facilement que l'impôt sur le revenu net de la loi 1640 à la mentalité du paysan, qui ne peut pas tenir une comptabilité compliquée de ses recettes. D'autre part, le fait que la perception en est faite au moment de la récolte et non pas à une autre époque, satisfait pleinement au principe de la commodité et adapte l'État aux usages du cultivateur, qui a l'habitude de faire tous ses paiements à cette époque-là (3). Son paiement en nature, à la campagne, où l'économie monétaire n'est pas assez développée, protège le cultivateur de toute sorte d'exploitation, qui pourrait résulter de la nécessité, dans laquelle il se trouverait, de se procurer l'argent nécessaire pour le paiement de l'impôt.

Cependant, la dîme a présenté aussi des inconvénients considérables qui sont plus évidents encore dans les conditions actuelles.

Elle néglige, d'abord, la loi du rendement décroissant en

---

cas (par ex. l'huile) on ne pourra pas respecter la commodité de paiement. En outre il diminuera les ressources de l'État.

Au contraire, les avantages de cet impôt seront la simplicité et la certitude, ainsi que l'encouragement à l'amélioration de la culture, étant donné que l'invariabilité de l'impôt constitue une sorte de prime à cet effet. Et ces avantages, de concert avec la diminution de la charge qui résultera pour certains produits, rendent cet impôt favorable à la politique d'encouragement à l'agriculture que suit la Grèce aujourd'hui.

(1) Voir son fameux mémoire à Louis XIV sur la «Dîme Royale» en 1695. Ce rapport est considéré par quelques auteurs comme le précurseur de l'impôt sur le revenu (H. TESCHEMACHER, Chap. «*Die Einkommensteuer*» dans *W. Gerloff und F. Meisel, Handbuch* etc. op. cit. II Bd., p. 104-7).

(2) ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. II p. 23. La dîme, grâce à sa simplicité, fut adoptée par plusieurs autres États de l'Antiquité à différentes époques. Elle est mentionnée par Pseudo-aristote parmi les recettes des satrapes.—Voir aussi *supra,* p. 2 note 2.

(3) Surtout la dîme sur le tabac (*supra* p. 69) peut être considérée comme remplissant cette condition et comme satisfaisant au principe du prélèvement de l'impôt à la source.

agriculture (1), ce qui rend l'imposition plus lourde pour les terres moins fertiles et pour la culture intensive, prélevant quelquefois du capital (2). Lorsque la dîme est affermée (3), elle devient le plus oppressif des impôts (4). Sans doute, on ne pourrait même pas

(1) L'application d'un impôt sur le produit brut sans une recherche préalable du revenu que le producteur en retire, constitue une charge plus lourde pour les cultivateurs de terres moins fertiles, ainsi que pour ceux qui font des dépenses pour améliorer la production. Dans les cas surtout, où les dépenses absorbent tout le revenu brut, l'impôt est un prélèvement pur et simple de capital. Ceci non seulement n'est pas favorable à la production, mais tout au contraire il la décourage et constitue pour elle une entrave. C'est pour cela que la *dîme,* très justement, *fut considérée comme une guerre contre la culture intensive et par conséquent comme une prime accordée au retour à la culture extensive* (ANDRÉADÈS, op. cit. p. 24). La dîme sur l'huile, la dîme sur la production agricole de 1926 et même l'impôt provisoire de 1927 présentent ce défaut.

(2) ALLIX-LECERCLÉ op. cit. p. 167 et suiv. disant, à juste titre, que le revenu brut n'est pas du revenu et que ce n'est que le revenu net qui est du revenu, démontrent pleinement la vérité de cet axiome.—Voir aussi les observations intéressantes de I. FISCHER, *The nature of capital and income,* N. York, 1906, trad. franç. par S. Bouyssy, Paris, 1911, les chapitres «compte-revenu» (p. 145) et «sommation du revenu» (p. 172) et surtout ses réflexions sur le «double emploi» et les «interacting services».

(3) Cf. dîme sur l'huile, dîme sur la production agricole de 1926 (p. 75 et 79).

(4) En Grèce, la constatation et la perception directement par l'État en nature ou même en argent est extrêmement difficile. C'est pour cela que d'habitude l'État préfère l'affermer, ce qui ne va pas sans pertes et ennuis de toute sorte pour le trésor public et pour les contribuables.

D'abord, le prix du fermage est toujours diminué du bénéfice que le fermier entend en tirer. En outre, comme le fermage est fait avant la récolte, très souvent, les intempéries, les calamités imprévues, les fluctuations des prix etc. en modifient et en altèrent profondément les prévisions. A part le fait que ces éventualités rendent les capitalistes intéressés au fermage de la dîme plus hésitants et plus circonspects dans leurs offres, très souvent les fermiers, auxquels la dîme a été adjugée définitivement, font toute sorte de plaintes et réclament l'allègement de leurs obligations pour des événements imprévisibles, réels ou prétendus.

Même pour le cas où un pareil allègement aurait été expressément exclu par la convention, les fermiers finissent toujours par obtenir le vote d'une loi leur accordant des déductions.

L'agent du fisc, au temps des enchères, doit tenir une défensive vigoureuse contre les fermiers (anéantir leurs unions ou ententes illi-

songer à appliquer ici le principe de l'exemption des petits revenus. Au contraire, les petits propriétaires sont très souvent les victimes les plus faciles du fermier. De même les intérêts des emprunts, hypothécaires ou non, ne sont nullement déduits.

La littérature en Grèce au sujet de la dîme est très riche. Cet impôt a provoqué une grande aversion qui entraîna son abolition dans le passé et encore récemment en 1926. Son adoption, comme régime général d'imposition de l'agriculture, est inadmissible pour les classes agricoles et pour l'opinion générale; toute tentative dans cette direction a échoué [1]. Si la dîme est appliquée encore sur certains produits, c'est parce que, legs du passé, elle n'a pas été remplacée, en raison de l'importance de son rendement.

Impôts à l'exportation. Quoiqu'on puisse contester à ces impôts la qualité d'impôts directs, néanmoins, comme ils sont censés frapper la production foncière, nous procèderons à leur examen.

Ces impôts en Grèce ont pour but de frapper la production d'une manière globale. Dans une circonscription, qui, grâce à ses bornes naturelles (p. ex. une île), peut constituer une unité d'im-

---

cites etc.) et même prendre l'offensive et recourir à des stratagèmes (pour provoquer une concurrence etc.); voilà une tactique qui, mettant aux prises administration et administrés, ne fait pas d'honneur à l'État.

Mais le côté le plus défavorable du fermage c'est que ce système laisse les contribuables entièrement à la merci d'intermédiaires, qui n'exercent pas une fonction publique, mais un commerce lucratif, pour l'exercice duquel ils jouissent, cependant, de tous les privilèges accordés aux services de l'État. Cela a pu donner lieu à l'oppression impitoyable de paysans naifs: interdiction par les fermiers aux producteurs de faire la récolte au lieu et au temps de leur choix; contestations, de mauvaise foi, sur la quantité de la récolte; procès interminables et disputes fréquentes etc. La loi de 1926, quoiqu'elle eût protégé le cultivateur de certaines de ces oppressions, ne manqua pas de provoquer de graves inconvénients. Quoique la dîme affermée, donc, présente l'avantage de la facilité d'encaissement pour l'État, celui-ci ne doit pas y avoir recours. *L'exercice d'une régie publique, très difficile même pour les fonctionnaires, qui, à des connaissances scientifiques, joignent des qualités morales et un désintéressement incontestable, devient une véritable tyrannie entre les mains des fermiers directement intéressés.*

[1] C'est d'ailleurs pour ses grands défauts qu'elle fut abandonnée par tous les pays progressifs et n'existe plus que dans les Balkans et dans des pays moins civilisés.

position pouvant être contrôlée d'une manière indépendante, on a évalué le montant global de la production de chaque produit, le montant de l'exportation et enfin la quantité qui en est consommée sur place par la population. Très naturellement, cet impôt n'est appliqué que si le montant de l'exportation est de beaucoup supérieur à celui de la consommation et se rapproche de la production totale (1). L'impôt perçu à l'exportation, ne constitue qu'un élément du prix de revient du produit exporté; mais, ainsi qu'il a été expliqué (2), tout en étant appliqué à la seule quantité exportée, il se répercute néanmoins sur la production entière.

Cet impôt présente l'avantage très important d'éviter le contact du producteur avec le percepteur. En conséquence, il est moins odieux pour les paysans.

Il présente, cependant, des inconvénients très sérieux. Étant donné qu'il est perçu sur le prix brut et non pas sur le revenu net, il a tous les inconvénients afférents aux impôts sur le revenu brut (3). Bien entendu, il n'y a pas de fermier. Néanmoins, comme au moment, où le produit est vendu par le producteur, on ne peut pas savoir quel en sera le montant exporté et le prix sur lequel l'impôt sera perçu, l'exportateur tâche toujours de profiter

(1) Voici la relation de ces éléments pendant l'année 1929 - 30 (d'après un tableau du *Serv. Stat.* de la *Direct. Contrib. Directes)* :

Région (*)	Population (milliers)	QUANTITÉ D'HUILE (en millions de kilogrammes)			Pourcentage d'huile exportée	Taux d'imposition actuelle
		Produite	Exportée	Consommée sur place		
Ile de Corfou .	106	7.8	5.2	2.6	67 %	11.20 %
„ „ Crète ..	387	20.0	13.3	6.7	67 %	12.60 %
„ „ Lesbos.	150	17.0	14.0	3.0	83 %	11.20 %
Total	643	44.8	32.5	12.3	—	—

(*) Nous ne mentionnons pas les autres régions, dont l'exportation est insignifiante.

L'empirisme de l'imposition est notoire : Corfou et Crète, quoiqu' ayant le même pourcentage d'exportation, ont, quand-même, de différents taux d'impôts; au contraire, Corfou et Lesbos, ayant le même taux d'impôt, ont une exportation considérablement différente. Le fait qu'il y a, en plus, le savon et des sous-produits taxés séparément embrouille encore les chiffres.

(2) *Supra* p. 93.

(3) *Supra* p. 98.

de cette incertitude aux dépens du producteur. Alors le fermier trouve son remplaçant. En tout cas, l'impôt est perçu sur la valeur du produit non pas au moment de la récolte, mais lors de l'exportation (1).

Le service nécessaire pour suivre cet impôt est plus nombreux et plus coûteux; et très souvent on a dû prendre des mesures pour la répression de la contrebande.

Les classes agricoles préfèrent ce système à la dîme et demandent sa généralisation pour les produits exportés et surtout pour l'huile (2). Mais si un pareil impôt est appliqué dans le pays tout entier, il perd son importance en tant qu'impôt direct, à cause de la différence qui existe dans les diverses parties de l'État, en ce qui concerne la production, l'échange, la consommation des produits, etc. Et même s'il est appliqué par régions, on doit faire un si grand nombre de calculs et d'estimations (3), pour déterminer le taux convenable, que l'imposition sera purement empirique, étant donné les inexactitudes de ces calculs, le manque d'uniformité etc.

Très souvent on se heurte à l'objection que l'impôt est une entrave à l'exportation et une mesure antiéconomique, étant donné que tout pays doit encourager son exportation. En dernier lieu, le fisc devrait sacrifier une très grande partie de ses recettes.

Pour toutes ces raisons, d'ailleurs, ce système n'est rencontré dans d'autres pays que très rarement (4).

Impôt par tête d'animal. Il a constitué également une forme de taxation empirique sur le produit brut (5) et en a eu les inconvénients. La constatation de l'impôt, les contrôles, les dénombrements indispensables etc., ont été si oppressifs, qu'ils rendirent l'impôt extrêmement odieux aux producteurs; c'est pourquoi, il a été aboli.

---

(1) Ainsi qu'il a été exposé (p. 91), l'incidence de l'impôt ne fonctionne pas régulièrement; Cf. aussi les observations intéressantes de M. M. ZANNOS, op. cit. p. 9-14, faites dans le même esprit.

(2) Demandes des circonscriptions d'Eubée, Amphissa etc. pour l'huile.

(3) Par ex. trouver le rapport qui existe entre la production et la consommation, les besoins de la population, la concurrence éventuelle d'autres produits, etc. *supra* p. 101 note 1.

(4) Il est en vigueur dans certaines colonies anglaises.

(5) On pourrait le considérer comme appliqué sur le capital, mais empiriquement.

Impôt de la catégorie E. Même cet impôt, quoique sur le revenu net, dans sa forme originelle de 1919, fut inopportun, à cause de ses formalités multiples; ce qui amena son abolition (1). En ce qui concerne la forme convenable, elle sera traitée dans les pages suivantes.

La charge fiscale des différents produits.

D'après ce qui précède, il est facile de comprendre que, faute de système dans l'imposition, la charge grevant chaque produit est différente.

Tabac (2). Il est très difficile de déterminer exactement la charge fiscale frappant le revenu net du producteur, car non seulement l'évaluation du revenu net agricole est difficile, en principe, mais, qui plus est, celui-ci diffère suivant les diverses régions et dans chaque cas particulier, en Grèce (3).

L'État, en percevant 13,70 % du revenu brut (4), *prélève plus*

---

(1) Il est vraiment admirable que la dernière réforme italienne a inauguré comme mesure générale le calcul du bénéfice agricole réel et non du bénéfice présumé d'après la valeur cadastrale.

(2) Soumis à la dîme (*supra* p. 69).

(3) En nous basant sur des éléments fournis par M. A. BOYAZOGLU, *Contribution à l'étude de l'économie rurale etc.* op. cit. p. 115, 118, nous pouvons arriver à la conclusion que le revenu brut du tabac peut être analysé comme suit :

Travail	33 %
Valeur locative de la terre	6 %
Autres frais	30 %
Bénéfice de l'exploitation agricole	31 %
Total	100

(4) *Supra* p. 70. Voyons quel devait être cet impôt s'il était appliqué d'après le principe de l'impôt sur le revenu.

Pour la valeur locative on appliquerait l'impôt de la catégorie B 18,2 %, soit 6×18,2 %	1.092 %
Pour les bénéfices de l'exploitation agricole, après déduction d'une certaine proportion pour minimum d'existence, soit net 8 %, 31×8 %	2,48
Pour le travail, pour lequel nous admettons que la moitié en sera exemptée, comme minimum d'existence, soit 16,5 à 1,40 %	0,229
soit sur le produit brut	3.801 %

C. à d. l'État perçoit sur le tabac un impôt beaucoup plus lourd que celui appliqué sur les autres revenus (13,70 % au lieu de 3,80 %).

que le tiers du revenu net provenant de la valeur locative et du bénéfice de l'exploitation agricole [1] [2].

Il résulte clairement de ce qui précède que le produit en question est surchargé et cette charge peut justement être considérée comme retombant tout entière sur la production. La concurrence intensive des autres tabacs d'Orient, dont la charge ne s'élève qu'au septième de notre impôt, ainsi que la grande élasticité que présente la demande sur le marché mondial de ce produit de prix et de luxe [3], font que la translation de l'impôt sur le consommateur soit presque impossible. Cette probabilité est diminuée d'autant plus que les acheteurs étrangers, représentés par des maisons de commerce mondial, traitent leurs achats en Grèce directement avec les producteurs [4].

---

[1] Voir notes 3 et 4 p. 103.

[2] ACH. MANTZARIS, op. cit. p. 147 : «Le tabac est imposé plus que tout autre produit agricole en Grèce, et, peut-être, dans tout autre pays... En Turquie, le tabac est imposé dans une proportion de 2,50 % et en Bulgarie de 0,50 à 2,20 %».

Les membres de la Commission Parlementaire pour l'étude de la question du tabac ont à l'unanimité mis en relief la charge fiscale très lourde qui pèse sur le tabac: Cf. *La question du tabac* (Minist. Écon. Nat.) op. cit., les opinions de M. M. Bacalbachi (p. 25-28), Athénodoros (p. 39), Anastassiadès (p. 53), Anthracopoulos (p. 56), Théodoridès (p. 75), Xénos (p. 91), Papathanassis (p. 119) et surtout l'étude des rapporteurs spéciaux sur cette question M. M. Nicolaïdès et Lambrianidès (p. 79-82). Cette dernière étude, se référant au fait que *l'impôt sur la production du tabac, inconnu en Grèce jusqu'en 1914,* prétend qu'*il est aujourd'hui inégal en comparaison avec celui des autres produits, pesant et insupportable,* et constate qu'il *est sept fois supérieur à celui des autres pays balkaniques* (P. ex. une ocque de tabac de drs. 40.— de valeur est chargée en Grèce par drs. 7.68, en Bulgarie par dr. 1.— et en Turquie par dr. 1.—).

[3] Les tabacs d'Orient forment les 8,88 % de la production mondiale, le 3,93 % revenant à la Grèce. Mais comme les tabacs grecs sont surtout d'une qualité supérieure, le pourcentage de leur valeur est de beaucoup plus élevé. La Grèce produit les meilleurs et les plus réputés dans le commerce mondial des tous les tabacs d'Orient (MANTZARIS, op. cit. p. 48).

[4] A ce fait désagréable *s'ajoutent des inconvénients présentés par le système de la monoculture* qui est suivie pour le tabac, surtout là ou le lot agricole est insuffisant; la crise du produit prive le producteur de son unique fondement et l'oblige à le vendre à des prix extrêmement bas; les achats de tabacs faits par l'État dans le but de sou-

Le tabac subit deux sortes d'injustice: d'un côté, l'impôt étant indentique aussi bien pour la culture riche que pour la culture pauvre, la charge des différentes sortes de tabac n'est pas égale; de l'autre côté, l'impôt sur le tabac étant beaucoup plus lourd que sur n'importe quel autre produit, le tabac se trouve dans une situation défavorable en comparaison avec le reste de la production du pays ([1]).

En tout cas, l'État ne peut pas se vanter d'avoir regardé, au point de vue fiscal, d'un œil bienveillant, ni même équitable, son produit le plus précieux.

Raisins secs: a) de Corinthe ([2]). La charge dont ce produit est frappé est moin lourde que celle du tabac; mais, en outre, les recettes de l'État sur ce chapitre ont été d'une instabilité marquée, à cause de la crise qu'ont traversée les raisins secs et des pertes que le CCRC en a subies ([3]).

En ce qui concerne la charge sur le produit net, nous ne pouvons pas, dans ce domaine non plus, avoir des données exactes ([4]). Néanmoins on pourrait affirmer que *la charge moyenne*

---

lager les producteurs (Cf. p. 69 note 2) ont été effectués à des prix dérisoires.

([1]) On a même prétendu que le producteur du tabac subit, par répercussion, une partie de l'impôt de consommation. La vérité de cette prétention dépend d'un grand nombre de circonstances, qui ne peuvent pas faire l'objet d'une étude sur les impôts directs.

([2]) Régime du Comptoir Central du Raisin Sec (*supra* p. 71).

([3]) Surtout en 1930 et 1931.

([4]) D'après une recherche faite par le CCRC sur les raisins secs de Corinthe, on a les chiffres suivants:

(En Drachmes)

a) *Plaines*	Minimum	Maximum	Moyen
Prix de revient de la culture par stremme	830	1.335	1.117,9
Rendement net „ „ „ „	140	1.328	650,3
Produit brut moyen			1.768,2
b) *Coteaux*			
Prix de revient de la culture par stremme	774	1.273	912,5
Rendement net „ „ „ „	118	2.474	895,7
Produit brut moyen			1.808,2

On a aussi compris dans ce prix de revient le travail, qui entre pour au moins la moitié.

L'impôt déjà appliqué est en proportion de 6 % à peu près (voir p. 73-74 note) sur le produit brut; or le même impôt charge le rende-

s'élève au septième du revenu net, constitué par la valeur locative de la terre et le bénéfice de l'exploitation agricole (1).

En somme, on peut dire que le produit des raisins secs est un des moins taxés en Grèce et, comparé au tabac, il se trouve, au point de vue fiscal, dans une situation privilégiée.

b) *Raisins secs blancs (sultanine)* (2). On peut considérer que le raisin sec blanc est un des produits qui ont été le plus favorisés au point de vue fiscal (3). La charge moyenne s'élève à l'huitième du revenu net (4).

Produits de l'olivier. Sous le régime de la dîme, les inconvénients de l'impôt sont assez évidents; *sa charge absorbe entre 10 % et 25 %* du revenu net (valeur locative de la terre et bénéficé de l'exploitation agricole) (5). *L'impôt est lourd étant donné que l'olivier ne donne des fruits que chaque deux ans* et que,

---

ment net à un taux de 16 % environ pour les plaines et de 12 % pour les coteaux, soit à un taux moyen de 14 %.

(1) On a prétendu que l'impôt de consommation de l'alcool, que l'on fabrique en utilisant des raisins secs comme matière première, a une translation sur les raisins secs. Mais comme nous l'avons déjà dit relativement au tabac (cf. p. 105 note 1), il n'y a pas lieu d'examiner ici le bien fondé de cette prétention.

(2) Impôt à l'exportation (*supra* p. 74).

(3) Les raisins frais exportés à d'autres parties du pays, ainsi que les raisins secs distinés à la consommation intérieure sont exempts d'impôt. D'autre part, la quantité exportée n'est frappé que d'un impôt modique. D'après le tableau p. 67, la valeur de la production totale de sultanine s'élevait en 1928 à 104 millions de drs. Ce chiffre est presque stable pour toutes les années. Or, l'impôt s'élevant à 4 millions de drs par an, ne dépasse pas 4 % sur la valeur brute du produit et 12% sur le revenu net.

(4) Le prix de revient et les recettes des sultanines sont dans des proportions telles que le revenu net qui en est tiré est de 5 à 10 % supérieur à celui des autres raisins secs.

(5) Il est également très difficile de déterminer le revenu net de l'olivier. En nous basant sur des éléments fournis par A. BOYAZOGLU (op. cit. p. 122 - 4), nous pouvons déterminer comme suit la proportion qui existe entre les différents éléments du produit brut:

a) *Oliviers* cultivés indépendamment:

Travail	8 %
Frais divers.	8 %
Valeur locative et bénéfice d'exploitation	84 %
	100

par conséquent, l'exemption pour minimum d'existence doit être calculée au double.

Sous le régime de l'impôt à l'exportation, la charge ne peut pas être bien calculée. Mais si l'on admet que les deux régimes, par leurs taux différents, ont une péréquation de charge, alors la charge incombant sur le revenu net est dans ce second régime aussi la même.

Autres produits. Le régime fiscal des autres produits, instable dans le passé et suspendu ces 3 dernières années (1), ne peut pas donner une idée nette de la charge. En ce qui concerne les céréales, on pourrait dire qu'avec le système de l'impôt provisoire de 1927, *la charge atteint 14 % du revenu net* (2). Mais il y a un certain nombre de produits qui ont été exonérés de tout impôt.

---

b) *Olivettes* :

Travail	14 %
Frais divers.	12 %
Valeur locative et bénéfice d'exploitation	74 %
	100

Si, par conséquent, nous admettrons que les 3/4 du produit brut de l'olivier constituent le revenu net, l'impôt de 7,35 % sur la valeur brute prélève le 10 % du revenu net.

On doit le considérer comme encore plus lourd si l'on prend en considération d'autres calculs faits par des personnes très compétentes, d'après lesquels le revenu net de l'exploitation de l'olivier est minime ou inexistant. Ainsi M. P. ANAGNOSTOPOULOS, op. cit. p. 17 évalue à 26 % (oliviers) et 30 % (olivettes) le revenu net (valeur locative et bénéfice d'exploitation). D'après les calculs de M. G. PHILIPPOPOULOS, op. cit., ce revenu doit être environ 35 %.

Par conséquent, *d'après ces éléments, l'impôt prélève presque le quart du revenu net* (valeur locative et exploitation agricole).

(1) *Supra* p. 76 et suiv.

(2) D'après les chiffres donnés par A. BOYAZOGLU, op. cit. p. 112-4, nous faisons l'analyse suivante de produit brut :

Blé

Travail	45 %
Frais divers.	37 %
Valeur locative	10 %
Bénéfice d'exploitation. . . .	8 %
	100

Pour la culture de l'orge, avoine, etc. la proportion du revenu net est encore moindre. Seulement pour le maïs elle est tantôt inférieure, tantôt supérieure à celle du blé.

Élevage. Ainsi qu'il a été dit [1], cette branche est exemptée en ce qui concerne le petit bétail et soumise au régime de l'impôt sur le revenu au taux de 15,40 % pour le reste [2].

Charge totale de l'agriculture. Dans la recherche entamée ci-dessus, nous nous sommes hasardé à preciser la portion que l'imposition absorbe du revenu net de chaque produit [3]. *Il faut seulement mettre en relief que l'imposition est prélevée sans accorder une déduction pour minimum d'existence.*

Cependant, étant donné que certains produits sont exemptés d'impôts directs, un examen de la charge totale de l'agriculture servira à donner une idée de la moyenne d'impôt qui pèse sur cette branche et sur les producteurs. A cet effet, il faut remonter à l'année 1928, dont on possède les données [4].

La production totale de 20 milliards de drs. rend, d'après nous, un revenu net de 14 milliards à l'agriculture [5], partagé entre le propriétaire (revenu foncier), le cultivateur (bénéfice d'exploitation) et l'ouvrier des champs (salaire agricole).

L'impôt payé par l'agriculture s'élève à 700 millions environ [6] c. à d. à raison de 3,50 % sur le revenu brut [7].

En ce qui concerne la charge du revenu net, nous aurons

---

(1) Cf. p. 81.

(2) L'*ancien impôt sur le petit bétail absorbait preque le dixième du revenu net.* M. A. BOYAZOGLU, op. cit. p. 109-111 évalue à drs. 77.— par tête d'animal le revenu d'exploitation d'un troupeau. Ce pourcentage doit être considéré lourd étant donné qu'un minimum d'existence plus grand devrait être exonéré.

(3) Nous recapitulons : tabac 34 % (p. 104), raisin sec 15 % (p. 106), olivier 10 - 25 % (p. 106), autres produits 15 % (p. 107), élevage (1928 - 29) 10 % (note 2).

(4) Il est vrai que, pendant les années ultérieures, le rendement des impôts marque une baisse. Mais, par contre, la baisse des prix et la crise des produits agricoles ont diminué dans la même mesure, sinon encore plus, le revenu des classes rurales.

(5) *Supra* p. 84. Nous déduisons pour frais de production, le travail non compris, le tiers en moyenne (c. à d. 30 % pour le tabac et le raisin sec, 10 % pour l'olivier, 35 % pour les autres produits et 45 % pour l'élevage).

(6) Voir aux tableaux de l'Annexe.

(7) Nous rappelons qu'il y a en sus des impôts additionnels locaux très lourds, dépassant la moitié de l'impôt de l'État. *La charge totale s'élève, donc, au moins à 5 % sur la production brute.*

à faire les remarques suivantes. La déduction d'un minimum d'existence exonéré de 14.000 drs. par an (1) (soit 2.000 francs papier) pour 750 à 800 mille familles paysannes de la Grèce, aurait exempté d'impôt environ 11 milliards. Le reste de 3 milliards de revenu net, en payant une imposition de 700 millions de drs. supporte, donc, une charge de 23 % environ (2).

Il est évident que cette charge est très lourde en elle même et en comparaison avec la charge des autres catégories de revenus (3).

Prenant surtout en considération que, par suite des réformes agraires en Grèce, l'agriculture ne contient pas d'entreprises en gros, mais sert à procurer du travail et à satisfaire aux besoins de la plus grande masse de la population, la charge devient oppressive; elle est même écrasante pour certains produits (p. ex. le tabac).

La question du cadastre (4).

Il est incontestable que le cadastre légal rend des services inestimables (5). Son utilité a été également reconnue en Grèce, comme dans d'autres pays où ce système fait défaut (6). Entre le système *Torrens* (7) et le *Grundbuch*, c'est certainement le se-

---

(1) Ce minimum rural est évalué (cf. p. 94) à drs. 14.400 (Boyazoglu, pour une famille de 4 personnes) ou 789 drs. or (Cricos). Le minimum exonéré pour les salariés (cf. *infra* catégorie F) est fixé à 18.000 drs. par an.

(2) Ou avec les impôts locaux 34 %.

(3) P. ex. la propriété bâtie (14,56 %), les entreprises commerciales (19,60 %) etc.

(4) ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. I p. 229 : le mot «cadastre» dérive, selon l'explication la plus commune, du mot grec «καταστρωθήτω», mais selon d'autres du «capitastrum».

(5) Il reflète l'état légal et géometrique de la propriété foncière, facilite la preuve des hypothèques et le crédit foncier, fournit les éléments nécessaires à toute sorte d'études de travaux techniques, d'amélioration du sol, etc. Mais, ce qui nous intéresse particulièrement, il permet l'application d'un système équitable d'imposition foncière.

(6) Pour la France, cf. J. HÉMARD, *Droit civil,* Paris, 1928, vol. 1 p. 480. Cf. également au rapport de la Commission française spéciale du cadastre (de 1891) qui est d'avis que le cadastre «constitue la base de la propriété foncière».

(7) R. R. TORRENS : *Reform of the Law of Real Property,* London, 1858. *Registration of the Title Land,* London, 1859.

En raison de la difficulté qui existe dans la détermination des

cond [1]qui s'adapte le mieux à la Grèce. Sa force probante absolue mettra de l'ordre dans le système de preuve des droits réels et de leur publicité; et ses éléments de nature économique serviront à la stabilisation de l'impôt foncier.

La Grèce, dans le passé, a essayé, à plusieurs reprises [2], d'instaurer ce régime [3]. Mais ce n'est qu'en 1926 que les premiers registres fonciers ont été mis en usage, dans les régions

---

droits de propriété, ce système fut surtout appliqué dans les pays où la propriété individuelle est d'origine récente, et où prédomine le système de la monoculture extensive (Australie et autres colonies anglaises, de même la Tunisie etc.).

Il ne s'approprie pas aux conditions de la Grèce.

(1) Introduit en Prusse en 1872, il est devenu commun à toute l'Allemagne (lois de 1896 ; le système a été reproduit par leco de civil allemand); Cf. HÉMARD, op. cit., BRAEUER, op. cit., ANDRÉADÈS, op. cit.

Le service rendu par le *Grundbuch* en matière de sécurité dans les transactions et de crédit foncier a amené plusieurs États à faire des efforts continuels dans le but d'en organiser un, malgré les grandes difficultés que rencontre l'accomplissement de ce travail.

(2) Voir des détails dans l'excellente étude de M. le Prof. D. N. LAMPADARIOS, membre de l'Académie d'Athènes, recteur de l'École Polytechnique, chef du service Topographique et du Cadastre, *Le problème du cadastre en Grèce* (en grec) dans la revue «Annales Techniques», Athènes, 15 octobre 1932.

Cf. aussi C. D. CAROUSOS, *Étude sur le cadastre* (en grec), Athènes, 1898.

(3) Les premiers efforts sérieux datent du ministère *Tricoupis* en 1880. Mais jusqu'en 1909 aucun travail n'avait été accompli. La révolution de cette année-là a compris dans son programme l'organisation du cadastre et une loi a été votée à cet effet, la loi ΓΧΝΖ' du 22 mars 1910, sur la proposition des ministres *P. Zaïmis* (de la Justice), *A. Eftaxias* (des Finances) et *J. Constantinidès* (de la Guerre), du cabinet *Mavromichalis*.

Les guerres ont provoqué l'interruption des travaux, mais des besoins urgents ont, par contre, forcé l'État à prendre des mesures vraiment expédientes. C'est ainsi que l'incendie de Salonique en 1917 donna lieu au vote de la loi 1122 du 4 janvier 1918 (ministère *Papanastassiou* cabinet *Vénizélos),* basée sur un projet élaboré par MM. M. Agathonicos (actuellement vice-président du Conseil d'État), Th. Petmezas (professeur à l'Université) et D. Lampadarios. Cette loi, établissant un cadastre provisoire, fut appliquée d'abord à Salonique et ensuite à Athènes, Serrès, Drama et d'autres villes.

En 1920 une étude nouvelle fut entamée, visant surtout à indiquer les dispositions légales à introduire dans le droit civil et dans la procédure. Sur l'initiative du ministre de la Justice M. *J. Tsirimokos,* une

urbaines où les travaux techniques et légaux ont été accomplis [1]. Néanmoins, cela ne constitue qu'un commencement d'application dans une petite partie du territoire.

Un mouvement plus urgent fut nécessité à la campagne. La réforme agraire et l'établissement des réfugiés ont changé la forme des $^3/_4$ de la propriété rurale [2]. Cette propriété passa, provisoirement, aux mains de l'État par voie d'expropriation et est, graduellement, répartie entre les colons. Des travaux techniques cadastraux ont dû êtres faits [3] sur une grande échelle. L'effort a été énorme et les résultats n'en sont point à dédaigner. Mais la répartition définitive et l'octroi des titres de propriété n'ont pas été terminés et ne prendront fin que dans deux ans au moins.

L'examen du livre foncier au point de vue de droit était nécessaire comme relié à la question du cadastre fiscal. Et certainement l'organisation d'un livre foncier apte à servir aux deux buts est la meilleure. Mais l'achèvement de l'œuvre prendra du temps et nécessitera des dépenses énormes. D'ailleurs, c'est le point faible de tout cadastre et le plus fort argument de ses adversaires. Par des spécialistes [4], il a été calculé que le cadastre légal, complet pour tous le pays [5], ne sera terminé que dans 70 ans, et nécessitera une dépense de 4 à 5 milliards de drachmes [6]. C'est

---

commission spéciale présidée par M. P. Thibéos, en fut chargée. Cette étude fut reprise en 1927 (ministère *Tourcovassilis)* par une autre commission.

(1) Décret-loi du 12 avril 1926.

Pour le reste du pays, c'est l'ancien régime des lois du 11 août 1836 (sur les hypothèques) et du 29 octobre 1856 (sur les transcriptions) qui est en vigueur.

(2) Voir l'excellente étude de M. G. XENOS, chef du service Topographique du ministère de l'Agriculture, *Réglementation et stabilisation de la propriété rurale* (en grec), dans la revue «Annales Techniques», Athènes, 15 octobre 1932; cf. aussi les œuvres citées par nous en p. 65.

(3) Un service spécial a été fondé au ministère de l'Agriculture, sous la direction de MM. Mylonas, Nomicos et à présent de M. Xénos. Les services de la Commission de l'Établissement des Réfugiés y ont aussi sérieusement contribué.

(4) M. LAMPADARIOS op. cit.

(5) 100.000 kilomètres carrés (après déduction de 27.000 k/m représentant des montagnes, lacs et étangs qui ne seront pas cadastrés).

(6) Le livre foncier de la Suisse, d'après le programme de son organisation publié le 1 janvier 1917, nécessitera 60 ans et une dépense

une des raisons, pour lesquelles le réformateur de 1919 des impôts directs ne put baser sa réforme de l'impôt foncier sur le cadastre (1).

Ces difficultés nous incitent à chercher si l'on ne pourrait pas scinder le travail et organiser un cadastre approprié seulement à des buts financiers, à l'exemple d'autres pays (2). Dans ce cas, nous laisserions de côté provisoirement la propriété bâtie, pour laquelle l'impôt foncier peut ne pas se baser sur un cadastre, ainsi qu'il a été dit déjà (3).

Il reste alors à examiner les conditions d'organisation du cadastre fiscal de la propriété rurale, question que nous traiterons plus bas dans le chapitre des Conclusions.

Législation comparée.

Les États, qui ont prévu l'organisation du cadastre (4), appliquent l'impôt sur le revenu net ou un impôt sur le capital.

En *France* on applique l'impôt sur le revenu net. Il revêt deux formes:

1) Un impôt sur le revenu net foncier (loyer ou valeur locative); c'est l'impôt foncier sur la propriété non bâtie.

équivalente à 2 milliards de drachmes (LAMPADARIOS op. cit.). L'organisation du cadastre français a duré de 1807 à 1850, soit 43 ans; et à coûté 153 millions de francs; en Autriche elle a duré de 1817 à 1860, soit 43 ans éxigeant une dépense de 92 millions; en Prusse de 1861 à 1866, soit 5 ans seulement, mais son coût a été énorme. Mais au Congo belge, ce travail fait dernièrement à l'aide d'aéroplanes a duré presque deux ans seulement.

(1) L'opinion était alors presque unanime à declarer, qu'on ne pouvait pas baser l'impôt sur un cadastre, dont l'organisation serait très lente. Il y en a même qui ont prétendu que le cadastre est superflu, en invoquant l'exemple d'autres pays où, faute de révision, il ne donnait plus une image exacte des revenus réels. Ces arguments erronés ont été portés même devant le Parlement au cours de la discussion du projet de loi (Voir MINISTÈRE DES FINANCES, *Aperçu des impôts etc.* op. cit. p. 109, *Rapport de la Commission Parlementaire* et en p. 141, *discours de M. Valalas).*

(2) P. ex. la France. Il est d'ailleurs bien connu qu'à l'exception de l'Allemagne, qui a pu combiner les deux buts (légal et fiscal) dans son cadastre, la plupart des pays se sont contentés d'un cadastre fiscal seulement.

(3) *Supra* p. 53.

(4) Cadastre fiscal simple ou joint au registre foncier légal.

2) Un impôt sur le bénéfice de l'exploitation agricole [1]; le revenu est présumé comme étant un multiple du revenu net foncier.

Le système est basé sur un cadastre fiscal, revu en 1914 et sous révision à présent [2].

En *Belgique*, un système analogue à celui de la France, mais plus au point, est appliqué [3].

En *Italie*, l'imposition se base aussi sur un régime cadastral

---

[1] Celui-ci comprend aussi l'exploitation usuelle de l'élevage.

[2] Cf. G. JÈZE (trad. Georgantas), op. cit. III p. 474 et suiv.— ALLIX-LECERCLÉ, op. cit. I p. 185 et suiv.—E. ALLIX, op. cit. p. 531 et suiv. L'impôt foncier était appliqué suivant la loi du 3 frimaire an VII, aussi bien sur la propriété bâtie que sur la propriété non bâtie, d'après un système de répartition et par rapport au revenu. Au commencement il n'était pas basé sur un cadastre, prévu seulement par la loi du 15 sept. 1807, sur l'instance de Napoléon, et qui ne fut achevé qu'en 1850. L'impôt subit certaines modifications, dont la plus importante est la transformation du système de répartition en système de quotité. Cette modification fut adoptée par la loi de 1890 pour les propriétés bâties et par celle du 29 mars 1914 pour les propriétés non bâties. S'agissant de propriétés non bâties, il a été remarqué que les évaluations du cadastre n'avaient pas suivi de près les progrès et les modifications de la culture. Les adversaires du cadastre ont dit qu'il était déjà loin de la réalité avant qu'il ne fût achevé. C'est pourquoi, la loi du 31 décembre 1907 a prévu une nouvelle évaluation, les opérations nécessaires étant achevées en 1914. L'impôt a dès lors comme matière imposable directement la valeur locative de la terre. Afin d'éviter les inconvénients qui avaient été notés dans le passé, on a stipulé que la valeur locative en question devrait être révisée tous les vingt ans. Cette révision serait opérée graduellement ; à cet effet, le pays est divisé en 20 circonscriptions, car on avait remarqué en 1907-14 que la révision globale rencontrait de très grandes difficultés. On est en train de faire la révision de nouveau aux départements de la Seine. Le taux de l'impôt fixé en 1907 à 4 %, s'élève aujourd'hui à 18 % (dès 1926). L'impôt sur l'exploitation agricole est appliqué sur un revenu présumé aux 5/4 de la valeur locative soumise à l'impôt foncier. Exceptionnellement pour les terres labourables, ce coefficient est fixé à 150 %. Toutefois, les sociétés ainsi que les entreprises industrielles ou commerciales s'occupant aussi d'une exploitation agricole, sont taxées d'après leurs bénéfices réels.

[3] Il y a un système d'impôt foncier dualiste, frappant les propriétés bâties et non bâties; cet impôt est appliqué sur la base d'un cadastre qui est très complet et tenu à jour avec une exactitude remarquable.

En ce qui concerne l'impôt sur les entreprises agricoles, celui-ci est appliqué sur le revenu net, présumé à un certain taux de la valeur

dualiste, mais l'exploitation agricole faite par le propriétaire lui-même est exemptée d'impôt, le propriétaire ne payant que l'impôt foncier (1).

En *Angleterre* (2), l'impôt foncier est compris dans l'*income tax* générale, comme revenu de la «schedule A» (3).

L'impôt foncier sur les propriétés non bâties est distinct de l'impôt sur l'exploitation agricole, qui fait l'objet de la «schedule B».

L'impôt foncier (de la schedule A), en ce qui concerne la

---

locative prise en considération pour l'application de l'impôt foncier. Ces taux varient d'après le genre de culture.

Le cadastre est très ancien, mais revu régulièrement (Cf. aussi CH. CLAVIER, *La révision du cadastre,* Bruxelles, 1908).

(1) Cf. FLORA, op. cit. p. 342 et suiv.—P. D'AROMA op. cit. et L. GALATA et A. GRANDI, *Il Catasto Italiano, I Servizi Tecnici,* dans Lezioni etc. A. DE' STEFANI, op. cit. p. 90, 106, 127 et 141. G. PESMAZOGLOU op. cit.—Le système de ce pays comprend: l'impôt foncier sur la propriété non bâtie et l'impôt sur l'exploitation agricole. L'impôt foncier, basé déjà sur des cadastres partiels des anciens États, fut systématisé par les lois du 14 juillet 1864, 1er mars 1886, lois de révision de 1915, 16 décembre 1922 et 7 janvier 1923. Mais il faut noter que le revenu agraire est soumis à l'impôt «seulement quand il revient à une personne étrangère à la propriété du fond», c. à d. au fermier. Un impôt particulier est établi, en cas de métayage, au nom du propriétaire, quitte à le récupérer sur le colon (au taux de 5 % sur les terrains contribuant au moins 50 lire par an d'impôt foncier). Dans tous les autres cas, le revenu, réalisé par le propriétaire qui exploite lui-même la terre, est exempt de l'impôt sur la richesse mobilière. Il convient de signaler ici la réforme apportée récemment par *De Stefani* par la loi du 7 janvier 1923, relativement à la taxation des exploitations agricoles. Cette réforme cherche à déterminer le revenu réel de l'exploitation, qui est alors soumis à l'impôt sur la richesse mobilière de la 2me catégorie. L'application de cet impôt sur le revenu net réalisé par l'exploitation, bien qu'exigeant des calculs assez compliqués, est considérée comme une conception heureuse, car elle a, en effet, favorisé la production et en même temps servi le but de la justice fiscale. Bien entendu, au nombre des dépenses relatives à la production, on déduit aussi la valeur locative qui a été déjà soumise à l'impôt foncier. Le taux de l'impôt s'élève à 10 %.

(2) SELIGMAN: *Essais,* op. cit. chap. XVII.— C. NEWPORT'S, *Income tax Law aud Practice,* London, 1929, p. 44.— A. BERNARD, *Income tax in Gr. Britain,* p. 20.

(3) La schedule A comprend l'impôt sur les propriétés bâties et non bâties; il est connu aussi sous les noms de «property tax», «landlord's property tax» ou «landlord's tax»; ne pas confondre avec la «land tax».

partie visant les propriétés non bâties, est perçu sur la valeur locative de la propriété (1).

L'impôt sur l'exploitation des terres (de la schedule B) est évalué à un multiple déterminé de la valeur locative brute, qui a été prise en considération pour la schedule A. Le taux varie suivant le genre de culture ou d'élevage (2). Dans certains cas l'élevage est considéré comme une entreprise (3).

---

(1) Cette valeur est déterminée non pas sur la base d'un cadastre, mais d'après des rôles d'évaluation, connus sous le nom de *valuation lists*. L'évaluation est faite d'après les déclarations des propriétaires, contrôlées par des personnalités locales, sous la surveillance des autorités fiscales. Elle est faite pour Londres, d'après le «Valuation Metropolis Act» de 1869, et pour les autres circonscriptions d'après d'autres lois.

L'évaluation est d'habitude en vigueur pour une période de cinq ans, après laquelle elle est révisée. Néanmoins cette période quinquennale n'est pas toujours observée, et elle est quelquefois prolongée, comme cela arriva récemment, quand la période terminée en 1927 - 28 fut prorogée jusqu'à 1931-32. L'ajustement de l'évaluation pendant cette période quinquennale est permise sur demande de l'intéressé, chaque fois qu'il y a diminution du revenu du propriétaire, ainsi que dans certains cas exceptionnels.

Afin de déterminer le revenu annuel imposable, on déduit de la valeur locative diverses charges et dépenses. Celles-ci sont:

a) l' 1/8 du montant, pour réparations,

b) les dépenses extraordinaires de réparation dûment prouvées,

c) les impôts et contributions frappant l'immeuble pour des travaux d'irrigation, d'assèchement, etc.

d) les déductions sur le loyer dûment prouvées, accordées par le propriétaire au cultivateur (pour dégâts, sinistres, etc.). Une déduction pareille est accordée au propriétaire qui cultive lui-même sa terre, dans le cas où il a éprouvé les mêmes pertes.

L'impôt est en principe perçu au moyen du stoppage à la source; en d'autres termes il est payé par le locataire et retenu par lui sur le loyer. Tout propriétaire qui refuserait de payer ou de reconnaître cet impôt est passible d'une amende de £ 50.

Les intérêts d'emprunts grevant l'immeuble ne sont pas déduits. Le propriétaire a le droit de retenir l'impôt sur les paiements qu'il fait à son créancier.

(2) C'est ainsi que pour la culture générale *(husbandry)* le revenu présumé est égal à la valeur locative brute de la schedule A; dans les autres cas il en est de 1/3.

(3) Lorsque le bétail est en nombre supérieur à celui que la terre pourrait nourrir, on présume qu'il y a une entreprise, et l'on applique un impôt additionnel d'après la schedule D (case III). De même l'agri-

Sont exempts de l'impôt: les jardins, certaines terres appartenant à des établissements de charité, et un nombre restreint d'autres terres.

En *Allemagne* (1), en *Suisse* (2), en *Autriche*, en *Turquie* (3) et dans certains autres pays, on rencontre un impôt sur le capital foncier basé sur le cadastre; pour ces impôts cependant on prend en considération non pas le revenu foncier moyen, mais la valeur moyenne du capital. Le taux en est d'habitude peu élevé, de sorte que l'impôt est effectivement prélevé non pas sur le capital, mais sur le revenu (4).

CONCLUSIONS ET SOLUTIONS PROPOSÉES

Dans la recherche entamée ci-dessus, nous avons été obligé de nous étendre sur un terrain assez vaste, étant donné que l'impôt foncier direct a toujours constitué le problème le plus difficile pour la Grèce.

Il s'ensuit de cette recherche, non seulement que la Grèce n'a pas adopté des solutions correctes et scientifiques, mais aussi que, n'ayant pas eu une ligne de conduite stable, elle a, en matière fiscale, changé continuellement de directives. C'est pour cela que l'impôt foncier présente aujourd'hui un état d'incohérence et d'empirisme. Outre le fait qu'on ne peut pas suivre les principes sains de l'établissement de l'impôt d'après le revenu (5), de la

---

culteur peut demander à être imposé d'après les règles de la schedule D sur les bénéfices nets et non pas d'après la schedule B sur le revenu indiciaire.

(1) Cf. K. BRAEUER dans *Gerloff u. Meisel* op. cit. II p. 13-14 (pour certains *Länder*).

(2) Cf. L. WALRAS, *Études d'économie sociale* op. cit. p. 387 et suiv.— P. BONINSEGNI, op. cit. p. 353 et suiv. (pour certains Cantons).

(3) Cf. T. MOUHIDDIN, *La réforme financière en Turquie,* Paris, 1930 p. 87 - 89.

(4) La Grèce avait aussi un impôt pareil dans les Nouvelles Provinces, un héritage du système fiscal turc *(supra* p. 23).

(5) Les *intérêts des dettes* ne peuvent pas être également déduits. Ces intérêts sont importants pour l'agriculture en Grèce. D'après les *Rapports de la Banque Agricole de Grèce* (gouverneur C. GONTICAS), les crédits accordés par cette Banque à l'Agriculture s'élevaient en 1930 à 1.442 millions de drs et par la Banque Nationale de Grèce à 493 mln drs, soit total 1.935 mln drs. En 1931 la Banque Agricole avait prêté 1.357 mln drs et en 1932 1.223 mln drs (dont 819 prêts de culture, 352

progressivité, de l'exemption des petits revenus etc., on se heurte aussi à la différence et à l'inégalité des charges, qui existent entre les diverses branches de cette activité humaine. L'universalité de l'impôt est d'ailleurs inexistante; elle est sur une grande échelle confiée à l'action de la loi d'incidence, qui cependant ne fonctionne ni régulièrement ni systématiquement, d'après l'intention du législateur, étant sujette à un grand nombre d'influences.

Les exemptions, accordées pour encourager certaines branches déterminées de la production, ne sont pas bien réfléchies, ni très stables; certaines de ces exemptions n'existent que nominalement, la charge étant en effet déguisée en impôts de consommation.

Il est vrai que, dans un système de multiculture, la charge excessive de certains produits et le dégrèvement d'autres finissent par constituer une charge moyenne. Pourtant, en Grèce, la multiculture n'est pas un système général; une partie de la production suit la monoculture (1), avec laquelle on ne pourrait pas parvenir à une moyenne d'imposition.

Or, l'établissement de l'impôt doit se baser sur la connaissance des conditions du revenu net; ce qui pourrait aussi servir de guide lumineux dans l'établissement d'une politique agraire plus vaste.

L'amélioration du système d'imposition agricole doit être mise à la tête de tout programme de réorganisation de notre pays. Il ne faut pas oublier que la gloire de la Grèce antique, a eu pour fondement une classe agricole robuste (2); même au-

---

prêts de sécurité réelle et 52 à long terme). Il est vrai que le montant des intérêts de ces capitaux ne dépasse pas 200 millions de drs annuellement; mais l'agriculture est encore grevée de dettes accordées aux paysans par le crédit particulier, qui ne sont pas à dédaigner. En outre, les prêts pour des travaux d'amélioration (drainage, défrichement, dessèchement, extension des plantations etc.), en train d'exécution ou devant être exécutés prochainement, ajouteront encore une charge d'intérêts.

(1) P. ex. dans certaines régions de culture du tabac.

(2) En effet, il a été remarqué, à plusieurs reprises dans l'histoire, que le progrès d'une nation est basé sur l'existence d'une classe agricole vigoureuse et compacte. La gloire de la *Grèce antique* est étroitement liée à l'existence d'une classe agricole pleine de vitalité et d'énergie, sur laquelle elle s'était principalement fondée.

Platon a caractérisé l' agriculture non seulement comme la plus saine, mais aussi comme la plus libérale des professions.

De même FRANCOLLE, *L'industrie dans la Grèce ancienne*, vol.

jourd'hui, la campagne est considérée comme le réservoir inépuisable, dont la race tire sa vitalité et l'économie nationale sa nourriture (1).

L'établissement de l'impôt sur le revenu est-il possible?

On se demande, cependant, l'impôt sur le revenu est-il praticable chez nous, au moins à l'époque actuelle?

L'hésitation, manifestée de tout temps par les ministres et par ceux qui ont étudié la question, ainsi que par l'administration (2), quant à l'introduction du système d'impôt sur le revenu, était due au véritable vertige, ressenti à la seule pensée du temps

---

II. p. 237, écrit: «La cité puisait dans les populations rurales une sève qui la rajeunissait et il fallut longtemps pour que cette sève s'épuisât tout à fait».

La création et le maintien de la puissance universelle de *Rome* avait pour sa base la valeur et l'intrépidité de la classe agricole. Les auteurs latins, qui ont traité des questions économiques, se sont occupés surtout de l'agriculture: *de rustica* (Caton l'ancien, Virgile, Collumela) et *de re agraria,* ayant même écrit sur la question de l'impôt sur l'agriculture.

L'abandon de la classe agricole par *Byzance* et l'application d'un impôt oppressif (cf. *supra* p. 8 et A. ANDRÉADÈS dans ses œuvres y citées) ont joué un rôle décisif pour l'empire.

(1) L'organisation industrielle de l'agriculture en Angleterre, l'exploitation intensive des terres en France et en Belgique, la mise en valeur, par la science, de terres arides en Allemagne, la réforme agraire récente en Italie, la protection intensive de l'agriculture aux États Unis, et l'effort fait en général pour le rétablissement de l'agriculture dans les diverses colonies, etc., sont la preuve la plus irréfragable de l'importance considérable que l'État moderne attache à l'agriculture.

Enfin, *les soins que la plupart des États civilisés ont pris pour introduire un système d'impôt équitable, basé sur le revenu net (ou même sur le capital), énoncent l'intérêt attaché à ce que le paysan soit le moins gêné.*

(2) *Supra*. p. 97, note 3.

Le Parti Agraire et Ouvrier, (par son chef M. *A. Papanastassiou* et certains membres, M. M. *D. Héraclidès, A. Sidéris etc.*) et un nombre d'agronomes (cf. les discussions du Congrès Agricole de 1927), ont tenu ardemment à l'application de l'impôt sur le revenu. Faute de cadastre, ils se contentaient d'un système pareil à celui de 1919, mais amélioré. Quand même, le retour à ce système et surtout sa généralisation pour tous les produits ne pouvaient pas être admis, étant donné le précédent de son échec.

Certains représentants agraires, au Parlement et dans leurs pro-

et des dépenses considérables qu'exigerait l'organisation du cadastre. Le travail nécessaire fut entrepris il y a peu de temps et les besoins impérieux du trésor public ne permettaient aucun retard.

Aujourd'hui nous sommes heureux de pouvoir constater que les travaux techniques complets, nécessaires au cadastrage, ont été faits pour une certaine partie du territoire (1).

Mais quelle est la proportion de ces terres cadastrées par rapport au total des terres imposables?

Nous pensons que, tout en faisant des calculs approximatifs, nous pouvons considérer les terres imposables comme s'élevant (2) *à:*

terres arables	22	Millions de Stremmes
pâturages.....	14	» » »
Total...	36	» » »

Il est à remarquer ici que les $^3/_4$ *de ces terres sont déjà cadastrées.*

La question, qui se pose maintenant, est si nous sommes

---

grammes politiques, ont prôné l'impôt sur le revenu, mais vaguement, sans indiquer un système concret.

D'autres ont proposé pour l'olivier divers systèmes: p. ex. taxation par arbre (cf. M. Zannos op. cit. p. 14); ou dans des études sur la fondation d'un Office Autonome pour la protection de l'Olivier (à l'exemple du Comptoir Central du Raisin de Corinthe), on prévoyait un impôt forfaitaire, payable par l'Office à l'État annuellement, avec décharge des producteurs, etc.

Un système pareil serait applicable au cas où des études pour la constitution d'un Office Autonome du Tabac viendraient à être réalisées. L'institution du Monopole du Tabac, de même proposée, aurait aboli tout impôt sur la production du tabac.

Nous rappelons ici d'autres suggestions pour l'impôt stremmatique (cf. p. 97 note 3). M. M. *Précas* et *Rodopoulos* («rapport parlementaire pour 1928-29», op. cit. p. 8-10) veulent un impôt général, mais différentiel, classé selon les cultures, et remplaçant tous les impôts existant sur la production agricole.

(1) *Supra* p. 111.

(2) Pour l'évaluation de l'étendue des terres, nous aurons recours à quatre sources:

a) *Éléments fournis par le Service Topographique du ministère de l'Agriculture.*

L'étendue des terres cadastrées par ce service (voir aussi XENOS op. cit.) est de 27 millions de stremmes, tandis que trois autres millions de str. sont sous cadastrage.

Sont compris dans ce chiffre les pâturages des domaines expro-

préparés à introduire immédiatement le système d'impôt sur le revenu, en ce qui concerne les terres déjà cadastrées.

Assurément, le travail n'est pas absolument au point. Il est nécessaire de déterminer la valeur vénale des immeubles, ou bien

---

priés et distribués aux paysans, mais dont l'étendue exacte n'est pas connue. En tous cas, d'après les calculs provisoires du service précité, les terres cadastrées peuvent être réparties comme suit:

terres arables.....	de	10.—	à	12.—	millions	de	stremmes
pâturages.....	„	15.—	„	13.—	„	„	„
autres terres.....	„	2.—	„	2.—	„	„	„
terres sous cadastrage	„	3.—	„	3.—	„	„	„
Total ...		30.—		30.—	millions	de	stremmes

Le même service donne les chiffres suivants pour les terres non encore cadastrées, exception faite des massifs montagneux, forêts, lacs etc.

Terres arables	5.—	mln.	de	str.	environ
Pâturages.....	5.—	„	„	„	„
Total...	10.—	„	„	„	„

D'après ces estimations, le total de terres pouvant être cultivées ou servir de pâturages est de 40 millions de stremmes environ, dont les 22 millions au moins représentent les terres arables.

Il serait utile de comparer ces chiffres aux éléments fournis par d'autres services.

b) *Recensement agricole de 1928.*

Il ressort de la statistique faite sur la base du recensement agricole dont les principaux éléments sont donnés au tableau p. 67, que les terres cultivées sont de 16,9 millions de stremmes. Si on y ajoute les terres en friche (5 à 6 millions de stremmes), on obtient le chiffre de 22,5 millions pour le total des terres occupées par la culture ordinaire. Il est vrai qu'il y a encore d'autres terres cultivables, non encore cultivées, d'une superficie de 3,9 millions de stremmes; nous présumons, cependant que ces terres sont moins productives et doivent pour cela être comprises dans les pâturages au début.

Comme les pâturages, d'après le recensement, s'élèvent à 9, 2 millions de stremmes, si l'on ajoute les 3, 6 millions de stremmes ci-haut mentionnés, on a un total de 13, 1 millions de stremmes de pâturages. Nous sommes, cependant, de l'avis que ce chiffre est inférieur à la vérité, puisque, comme il est exposé plus haut, selon la statistique du service topographique du ministère de l'Agriculture, seuls les pâturages des domaines expropriés sont d'une superficie de 13 à 15 millions de stremmes.

c) *Éléments résultant de l'application de l'impôt stremmatique de 1925-26* (voir p. 78).

Cet impôt fut aboli quelques mois après son application effective, et, pour cette raison, aucun contrôle n'ayant été fait, sauf dans le sixième des circonscriptions fiscales, les éléments obtenus ne sont point sûrs,

leur valeur locative, on doit procéder à l'établissement de registres spéciaux, etc. Le travail d'évaluation ne saurait exiger plus de trois ans, période relativement raisonnable pour une réforme d'impôt.

Par conséquent, en ce qui concerne l'application de l'impôt sur le revenu, on sera prêt, au plus tard dans trois ans, pour les $^3/_4$ des terres.

Comment répondre aux griefs éventuels et aux plaintes des paysans à ce sujet? Ces paysans, réfugiés et autres, qui n'avaient pas de terres auparavant, penseront que les autres, établis sur la partie des terres non cadastrée, sont imposés d'après un autre système, peut-être moins lourd selon eux.

Pour des raisons donc d'uniformité et d'universalité dans l'impôt, les autres terres doivent être cadastrées le plus tôt possible. Ce travail demandera cinq ans environ (1).

En ce qui concerne les frais nécessités dans l'avenir, nous estimons que ceux-ci ne dépasseront pas les 300 millions de drachmes (2).

C'est-à-dire qu'avec une dépense répartie sur plusieurs années, à raison de 60 millions de drachmes par an, on sera à même, au plus tard dans six ans, de consolider définitivement le nouvel impôt foncier basé sur le revenu.

étant donné qu'ils sont basés pour la plupart sur les déclarations des intéressés.

La superficie soumise à l'impôt s'élevait à 11.840.678 stremmes. Il doit pourtant être ajouté ici que, d'après la loi, les terres appartenant à la Commission d'Établissement des Réfugiés et celles occupées par les réfugiés étaient exemptes d'impôt.

d) *Éléments fournis par le service de Sécurité Agricole.*

Une autre statistique qui pourrait être prise en considération sur ce chapitre est celle afférente aux impôts locaux en faveur de la Sécurité Agricole. D'après elle, les terres soumises à l'impôt (dans 42 circonscriptions judiciaires) sont de 17, 9 millions de stremmes ; les terres de 14 circonscriptions n'y sont pourtant pas comprises, faute d'éléments. La superficie de ces terres ne sausait être inférieure à 5 millions de stremmes, de sorte que le total des terres en question doit être supérieur à 25 millions de stremmes.

(1) Suivant l'estimation dudit Servire Topographique du Ministère de l'Agriculture. Ce délai est bien suffisant, étant donné les moyens perfectionnés dont on dispose aujourd'hui.

(2) D'après l'avis du même service topographique, les dépenses nécessaires seront :

De tout ce qui a été exposé plus haut, il résulte clairement que le nouvel impôt ne peut être introduit que partiellement et par paliers. Mais avant d'expliquer quelle doit être la voie de transition à suivre, il faudra compléter la description du régime, d'après lequel l'impôt doit être définitivement établi.

Forme du système proposé.

Tout d'abord, nous pensons que l'application de l'impôt foncier, de la catégorie B sur le revenu net, doit être générale, aussi bien sur les terres affermées, que sur celles cultivées par le propriétaire lui-même; l'impôt doit être perçu sur la valeur locative indiquée dans le Cadastre fiscal, et constituera la catégorie B de l'impôt sur le revenu net foncier.

En ce qui concerne le revenu provenant de l'exploitation agricole, un autre impôt, celui de la catégorie E, sera applicable.

---

a) Pour les terres déjà cadastrées, de Drs. 0,50 par stremme environ pour le travail d'évaluation, (0,50 × 27 millions de stremmes) soit . . . . . Drs. 13,5 mln

b) Pour les autres terres, opérations techniques et évaluation, 5 millions de stremmes de terres arables à Drs. 6.— . . . . . Dr. 30.—
5 millions de stremmes de pâturages à Dr. 3,50 . „ 16,50 „ 46,5 mln
Drs. 60 mln

Nous estimons, cependant, que le travail accompli nécessitera des sommes de beaucoup supérieures, y compris les dépenses extraordinaires du service régulier de l'administration.

En *France,* les opérations cadastrales pour la révision, en cours d'éxécution, nécessitent les frais suivants, selon les renseignements que le service compétent a bien voulu nous donner: révision (opérations techniques et administratives, évaluation, documents cadastraux etc.) en moyenne frs 25.— l'hectare (c. à d. 17,50 drs par stremme); il est estimé que la réfection du plan coûterait frs 150.— l'hectare et pour la Seine frs 400 l'hectare; la simple évaluation (sans compter le salaire ordinaire des fonctionnaires participant aux commissions) frs 0,50 par hectare.

En *Grèce,* prenant aussi en considération la grande différence de conditions (salaires etc.), nous estimons, donc, que les frais du cadastre seront les suivants:

a) pour les terres déjà cadastrées, Drs. 5.— par stremme, pour le travail d'évaluation (5×27 mln str.). .Drs. 135.— mln

b) pour les autres terres, travaux techniques et évaluation, Drs. 15.— par str. en moyenne (15×10 mln str.). „ 150.— „
Drs. 285.— mln

On aura, donc:

a) *L'impôt foncier sur le revenu net (valeur locative) de la terre et*

b) *L'impôt sur les bénéfices de l'exploitation agricole* [1].

---

[1] Plus particulièrement on pourrait donner les détails suivants:

a) *Impôt foncier sur la valeur locative de la terre (Catégorie B).*

A cet effet, on doit prendre en considération la valeur locative présumée, d'après les données d'une période de cinq ans, ainsi que nous l'avons déjà expliqué p. 87. L'impôt doit être appliqué indépendamment du fait que les terres ont été cultivées régulièrement ou d'une manière irrégulière ou pas du tout. De la valeur locative moyenne, ainsi déterminée, on doit déduire pour charges et frais relatifs au revenu:

1) un tantième de 20 % fixe pour amortissement et frais d'entretien, impôts, etc. et

2) les intétêts des emprunts hypothécaires.

Le reste constituera le revenu imposable.

Les rôles seront en vigueur pour une période quinquennale. Il n'y aura pas de minimum d'existence exempté et le taux d'impôt sera proportionnel.

b) *Impôt sur les bénéfices des exploitations agricoles (Catégorie E).*

A part l'impôt ci-haut cité, sera aussi appliqué, l'impôt de la Catégorie E sur les bénéfices d'exploitations agricoles, dans lesquelles est aussi compris l'élevage.

Afin d'éviter des calculs ennuyeux aussi bien pour l'agent du fisc que pour le contribuable, ces bénéfices devront être présumés à un tantième de la valeur locative moyenne. Le taux en sera variable; on pourait même fixer ce taux: a) à *50 % de la valeur locative* pour les *pâturages*, ce chiffre étant considéré comme le bénéfice réalisé par *l'élevage*, b) pour les cultures de *tabac, raisins secs, olives, vergers et la culture maraichère, à 150 % de la valeur locative,* et c) à *100 % pour les autres cultures.* Dans ces deux derniers cas, ces taux seront considérés comme constituant le bénéfice de l'exploitation agricole, y compris l'élevage de bétail, volaille, abeilles etc.

On pourrait prendre des *mesures exceptionnelles pour les terres cultivées d'une manière systématique et scientifique,* pour lesquelles on pourrait fixer que l'impôt peut être appliqué sur le bénéfice réel au lieu du bénéfice indiciaire. *De même pour les entreprises d'élevage qui sont régies sous forme d'exploitation industrielle,* il serait établi que l'impôt sera appliqué sur les bénéfices réels. Pour ces deux catégories d'entreprises-modèles, il serait utile d'avoir recours au *bénéfice réel,* pour autant qu'elles pourraient fournir un nombre d'éléments beaucoup plus considérable que les autres.

Le *taux de l'impôt* doit ici être *moins élevé,* et l'on doit aussi exempter de tout impôt un certain *minimum d'existence.*

Programme de réforme graduelle du système fiscal.

Comme il a été déjà remarqué, l'application du système dans le pays tout entier n'est pas possible aujourd'hui.

Mais en outre, l'expérience qu'on a eue des anomalies, provoquées par les réformes tentées jusqu'à maintenant, montre que l'application graduelle est indispensable; il n'est pas prudent, en effet, d'échanger le sûr pour l'incertain. On pourrait prévoir trois étapes dans la réforme:

Première étape: Substituer à l'impôt provisoire sur la production agricole le nouvel impôt appliqué d'après le système dualiste.

Deuxième étape: Étendre l'impôt foncier de la catégorie B au reste des terres, occupées par la culture de produits soumis aux impôts spéciaux (tabac, raisins secs, olivier etc.), mais réduire ces impôts à des taux minimes.

Troisième étape: Appliquer intégralement le nouveau système d'impôt dualiste, en le substituant à tous autres impôts existants.

Rendement du nouvel impôt.

Il est pourtant essentiel que la nouvelle répartition de la charge fiscale ne soit pas faite aux dépens du trésor public; la production foncière, examinée en bloc, quoique surchargée [1], aura, pour le moment, besoin plutôt d'une réforme, un allègement de la charge fiscale étant réservé pour plus tard [2].

---

(1) Cf. *Supra* p. 108.

(2) *Comparaison du rendement du régime d'impôts existant et du régime dualiste proposé.*

I. **Régime actuel** (1931 - 32 et 1932 - 33 en moyenne).

Impôt de la catégorie B	Drs.	22	mln
„ „ „ E	„	1	„
„ sur l'huile	„	60	„
„ „ les raisins secs	„	55	„
„ „ le tabac	„	130	„
„ divers	„	10	„
	Drs.	278	mln
à ajouter:			
impôt provisoire sur le production agricole	„	100	„
la moitié de l'impôt sur les animaux abattus (qui devra être diminué après l'application du nouveau régime)	„	20	
la moitié de l'impôt de consommation du vin (pour la même raison)	„	12	„
Total	Drs.	410	mln

Le rendement des impôts du régime proposé ne peut pas être calculé exactement, les éléments relatifs à la valeur locative des terres faisant défaut. Étant donné, cependant, que la substitution du nouvel impôt à l'ancien sera opérée par étapes, l'observation servira de guide, quant à la politique à suivre en matière du taux d'impôt. En tout cas, pour la première étape il n'y a pas à craindre une diminution des recettes.

Mais un programme de diminution de la charge doit être adopté aussi. La charge est très lourde. Les impôts sur la propriété non bâtie et sur l'exploitation agricole, en comparaison avec l'Italie, ne devraient pas dépasser 200 millions de drachmes (1).

En 1927-28, 1928-29, 1929-30, et 1930-31, ces impôts se totalisaient à des sommes supérieures (cf. aux tableaux de l'Annexe et en p. 108).

II. **Régime nouveau.**

1) *Impôt foncier de la catégorie B.*

a) Terres arables :

α) Occupées par la culture du tabac, du raisin sec et de l'olivier (*), 3 millions de stremmes, d'une valeur locative de Drs. 400.— en moyenne par str., dont imposables les 3/4 soit Drs. 300.— au taux d'impôt de 20 % Drs. 60.— d'impôt par stremme, total	Drs.	180	mln
β) irrigables, 2 millions de stremmes, d'une valeur locative de Drs. 250.— en moyenne par str., impôt de Drs. 37.50 par stremme, total	„	75	„
γ) autres terres, 17 millions de stremmes, d'une valeur locative de Drs. 75.— par str. en moyenne, impôt de Drs. 11,25 par stremme, total	„	190	„
Total sur les terres arables . . .	Drs.	445	mln

b) prairies et pâturages :

14 millions de stremmes d'une valeur locative de Drs. 5.— par str. en moyenne, Drs. 0,75 d'impôt par stremme, total Drs. 10.—	„	10	„
Total de la catégorie B . . .	Drs.	455	mln

2) *Impôt sur l'exploitation agricole de la catégorie E.*

rendement approximatif	Drs.	45	mln
	Drs.	500	mln

(*) Seulement les olivettes, car les oliviers isolés seront pris en considération pendant l'évaluation des terres, où elles sont plantées.

(1) Ces impôts en Italie se chiffrent à une somme qui constitue 1 % du revenu brut de la terre. Or, en Grèce, sur un revenu brut de 20 milliards (cf. p. 84 et 108), le rendement de ces impôts devrait s'élever à 200 millions de drachmes.

Epilogus.

La réforme du système d'imposition de la propriété non bâtie et de la production agricole est dictée par des raisons d'équité et d'intérêt national. Elle est praticable dans un délai assez court.

Un impôt sur le revenu net foncier (impôt cédulaire de la catégorie B), complété par un impôt sur le bénéfice agricole (de la catégorie E), constitueront la réforme.

Des deux impôts, assurément le plus essentiel sera le premier, c. à d. l'impôt foncier de la catégorie B; par conséquent l'attention doit être tournée vers ce côté.

La catégorie E sera appelée à remplir une fonction élastique. L'État sera obligé de dégrever certains producteurs pour différentes raisons ou d'accorder des exemptions permanentes à des fins de politique agraire. Or, l'impôt sur l'exploitation agricole doit être la ressource variable qui permettra d'arriver à ces buts. Il pourrait même être cédé aux autorités locales, comme recette de leurs budgets.

Voici quelques éléments intéressants, pour l'Italie (cf. A. DE' STEFANI, *La restaurazione finanziaria 1922-1925,* Bologna, p. 157-8.

	Analyse du revenu brut ds la terre milliards de Lire	Revenu fixé pour l'impôt milliards de Lire	Impôt millions de Lire
a) Revenu de travail pur	17.—	0.643	48.—
b) „ de capital foncier (dominical)	5.—	5.—	150.—
c) „ agraire industriel.....	4.—	1.439	140.—
d) dépenses de réintégration de capitaux	9.—	—	—
Total	35.—	7.082	338.—

CHAPITRE IV

REVENUS DES VALEURS MOBILIÈRES

IMPÔT DE LA CATÉGORIE C.
IMPOSITION DES SOCIÉTÉS ANONYMES NATIONALES

IMPÔT DE LA CATÉGORIE C.

Considérations Préliminaires.

On trouvera l'historique de l'impôt sur les valeurs mobilières, après la réforme de 1919, plus bas à la rubrique des sociétés anonymes nationales. L'imposition des autres revenus de valeurs mobilières n'a pas subi de modifications sérieuses.

D'après la loi actuellement en vigueur, les revenus des valeurs mobilières sont divisés en trois classes; l'impôt est appliqué à un taux *proportionnel* et il n'y a *aucune déduction pour minimum d'existence* ou autre.

On prend pour matière imposable le revenu net, déduction faite de tout impôt ou droit qui frappe éventuellement le revenu en question.

L'*impôt* est *en principe réel,* mais avec quelques déviations, dont mention plus bas ([1]).

Classe *a*.

Assiette et constatation de l'impôt. Cette rubrique est celle des *titres helléniques;* en d'autres termes, elle comprend les revenus de valeurs mobilières émises par l'État hellénique ou par des personnes morales ou par des sociétés, de nationalité hellène. Cette classification est cependant plutôt théorique, parce que l'universalité de l'impôt est très limitée sur ce chapitre.

En raison de nombreuses exemptions prévues par la loi, l'imposition de la présente classe est limitée aux revenus suivants: 1) les dividendes des parts de fondateur et des actions des

---

([1]) Cf. aussi les observations des pages 55-56.

sociétés anonymes nationales, 2) les émoluments et tantièmes des membres du conseil d'administration desdites sociétés, 3) les émoluments ou tantièmes payés aux directeurs ou administrateurs desdites sociétés en sus de leur salaire, 4) pour le personnel desdites sociétés, la partie des traitements dépassant le double du montant qui a été fixé comme minimum d'existence pour l'impôt global [1], et 5) les intérêts des obligations des sociétés coopératives et des corporations, nationales, de toute nature [2].

L'impôt est purement réel, étant appliqué sans égard au domicile ou à la résidence de celui qui bénéficie du revenu et indépendamment du fait que les titres ont été émis en Grèce ou à l'étranger.

Le taux d'impôt [3] est fixé, pour 1932-33 comme suit:

1) dividendes, tantièmes et rémunérations (des cas 1, 2, 3 et 4)
   sociétés anonymes bancaires ..... 20,80 %
   autres sociétés anonymes ..... 18,72 %
2) intérêts des obligations (cas 5) ..... 16,80 %

Vu que le chiffre des obligations assujetties à l'impôt est relativement restreint, on pourrait considérer que la rubrique, dont nous traitons, concerne principalement l'imposition des sociétés anonymes nationales. Comme celles-ci sont en rapport étroit avec d'autres catégories, nous leur consacrons un chapitre spécial.

L'impôt sur les obligations, qui y sont assujetties, est perçu par stoppage à la source; la personne morale, qui a émis le titre,

---

(1) Voir chapitre de la catégorie F.

(2) D'après l'ancienne loi, les dividendes commanditaires des sociétés en commandite par actions étaient aussi compris dans cette classe. Mais la loi sur la patente qui a été votée dernièrement et mise en vigueur à partir du 1er avril 1933, prévoit que la société en commandite soit soumise aux impôts de la patente et de la catégorie D sur le total de ses bénéfices.

(3) Il s'analyse comme ci-après:

Taux de base	9.60 %	9.60 %	9.60 %
„ extraordinaire	6.40	4.80	2.40
	16.—	14.40	12.—
„ additionnel (emprunt forcé etc.) .	4.80	4.32	4.80
Impôt d'État en total	20.80 %	18.72 %	16.80 %

A ces impôts aucun impôt local n'est ajouté (en faveur de personnes morales etc.).

retient l'impôt au moment du paiement des dividendes et en verse le montant directement au trésor public [1].

Exemptions. La loi prévoit des exemptions assez importantes. Sont exempts de cette classe: 1) les intérêts des fonds publics en général, y compris les bons du trésor, 2) les intérêts des emprunts contractés par les villes, les communes et les caisses des ports, 3) les intérêts des obligations émises par les sociétés anonymes nationales d'industrie, 4) les intérêts des emprunts consentis aux sociétés anonymes nationales par des étrangers ou par des ressortissants hellènes établis d'une façon permanente à l'étranger, 5) les bénéfices distribués par les entreprises d'exploitation de mines de lignite du pays, ainsi que les intérêts des emprunts par obligations contractés par celles-ci.

Les intérêts des cas 3 et 4 ne sont pas exempts d'impôt s'ils ont été déduits à la catégorie A.

Classe *b*.

Assiette et constatation de l'impôt. Cette rubrique est presque la contre-partie de la précédente et concerne les revenus de *titres étrangers*. Le législateur, désirant retenir les capitaux dans le pays, revendique à ces fins un droit de priorité fiscale. Le taux d'impôt est fixé pour 1932-33 à 16.80 °/₀ [2].

Dans l'application de l'impôt on distingue:

1) Les revenus remboursés en Grèce ou encaissés par l'intermédiaire d'un établissement bancaire exerçant son activité en Grèce. Dans ce cas-ci, l'impôt a un caractère réel du fait que le paiement est effectué en Grèce et sans égard au domicile ou à la résidence du bénéficiaire [3]. Il est perçu par stoppage à la source, l'établissement qui effectue le paiement étant obligé de retenir l'impôt et de le verser au trésor public [4].

---

(1) Dans le délai d'un mois à partir du commencement de ce paiement.

(2) Il s'analyse comme en p. 128 note 3.

(3) Dans le but d'encourager le mouvement des valeurs mobilières et sous réserve de ratification par une loi ultérieure, l'Administration a donné des instructions que l'impôt soit appliqué seulement dans le cas où le bénéficiaire a un domicile ou une résidence de six mois en Grèce, comme il est fait dans le cas 2.

(4) Au mois d'avril suivant.

2) Les revenus encaissés directement à l'étranger par le bénéficiaire lui-même. Pour qu'un impôt soit exigible dans ce cas-ci, il faut que le bénéficiaire ait son domicile en Grèce ou au moins qu'il y ait résidé pendant six mois. Par conséquent, l'impôt a un caractère personnel, étant perçu sur déclaration de l'intéressé, dûment contrôlée par l'Administration.

Exemptions. La loi admet les exemptions suivantes, à condition de réciprocité: a) des agents diplomatiques et consulaires étrangers et b) des revenus de tout étranger, même s'il a résidé en Grèce pendant plus de six mois.

Classe c.

Assiette et constatation de l'impôt. Tous *les intérêts non compris dans les classes a* et *b précitées* font l'objet de la présente classe. Y sont, donc, compris les intérêts de tout titre de dépôt ou cautionnement au comptant, ainsi que de tout titre de dette simple, sur gage ou sur hypothèque, non compris dans les classes précédentes. Le taux d'impôt est fixé pour 1932-33 à 16,80 °/₀ (1).

Même ici il y a une distinction entre les intérêts de source hellénique et ceux de source étrangère.

L'impôt sur les intérêts de source hellénique a un caractère réel, étant appliqué sans égard au domicile ou à la résidence du bénéficiaire. Il est perçu au moyen d'un timbre spécial, apposé sur le reçu ou sur tout autre document indiquant un paiement ou une inscription au crédit du contribuable.

Le législateur a ici adopté le système du stoppage à la source (2). Afin de simplifier l'application et de déjouer toute tentative de dérogation à l'impôt, la loi a stipulé que celui-ci est appliqué sur le taux d'intérêt légal du droit civil; le contribuable peut, cependant, faire la preuve que le taux effectif est inférieur.

En ce qui concerne les intérêts de source étrangère, on leur applique un système analogue à celui du 2me cas de la classe

(1) Il s'analyse comme en p. 128 note 3.

(2) A cet effet, il a rendu le débiteur solidairement responsable du paiement de l'impôt, mais il lui a accordé aussi le droit d'en retenir le montant sur l'intérêt qu'il paie à son créancier. La loi a aussi prévu le cas de translation de l'impôt et a institué, pour y parer, une amende allant de deux à dix fois le montant de l'impôt, lorsque le créancier a rejeté l'impôt sur le débiteur.

précédente, avec la différence que les intérêts encaissés en Grèce par l'intermédiaire d'un établissement bancaire, n'étant pas taxés par stoppage à la source, doivent être compris dans la déclaration du contribuable.

Exemptions. Il y a un grand nombre d'exemptions sur ce chapitre. Sont exemptés de l'impôt:

1) les intérêts des dépôts de toute nature auprès des institutions bancaires établies dans le pays;

2) les intérêts des crédits en général et des remises, de l'étranger, aux établissements bancaires du pays; le taux d'intérêt ainsi exempt d'impôt ne peut pas être supérieur au taux d'escompte du pays de provenance des capitaux; exceptionnellement, lorsqu'il s'agit d'institutions, dont le but exclusif est d'accorder des prêts sur le tabac, le taux exempté ne peut pas être inférieur à 5 %;

3) les intérêts des dépôts des caisses d'épargne, publiques ou bancaires;

4) les intérêts d'emprunts consentis, par des étrangers ou par des ressortissants du pays établis d'une façon permanente à l'étranger, à des entreprises du pays d'une certaine importance; l'exemption n'est pas accordée si ces intérêts ont été déduits à l'imposition des immeubles bâtis;

5) les intérêts de crédits, provenant de l'étranger et accordés contre importation de marchandises ou exportation de produits agricoles et d'élevage, bruts ou manufacturés; le but réel de ces crédits doit être dûment prouvé;

6) les revenus propres des sociétés anonymes nationales provenant d'intérêts de cette classe;

7) sous condition de réciprocité, les revenus des agents diplomatiques et consulaires étrangers;

8) les revenus de cette classe, réalisés par des entreprises de toute nature exploitant des mines de lignite dans le pays;

9) à condition de réciprocité, les revenus de source étrangère de tout étranger, même si celui-ci a résidé en Grèce pendant plus de six mois.

Le législateur, désirant que certains intérêts de nature purement commerciale, provenant de l'exercice même de la profession,

ne soient pas assimilés aux revenus «non gagnés» des capitaux, les a classifiés dans la catégorie D. Ce sont:

a) les intérêts de traites et effets de commerce, pour autant que ceux-ci émanent d'affaires commerciales, et

b) les intérêts réalisés par les entreprises bancaires qui ne sont pas constituées sous la forme de société anonyme nationale.

IMPOSITION DES SOCIÉTÉS ANONYMES NATIONALES

Historique.

L'évolution de l'imposition des sociétés anonymes en Grèce, jusqu'à 1919, a été décrite dans la 1re partie (1). Il faut rappeler ici que cet impôt constitue pour le pays le commencement de l'application de l'impôt sur le revenu.

La loi 1640 de 1919 abolit tous les impôts ordinaires (5 % ou 7 % sur les bénéfices et 2 % sur le dividende) et les remplaça par:

a) un impôt de 8 % sur les dividendes distribués par les sociétés nationales (catégorie C classe *a*), et

b) un impôt de 6 % sur les bénéfices nets réalisés en Grèce par les sociétés étrangères (catégorie D).

Dans le présent chapitre nous examinerons seulement ce qui concerne les sociétés nationales.

Pendant les années 1920-21 jusqu'à 1924-25 comprise, les changements n'étaient pas importants (2); mais un impôt extraordinaire de guerre fut, de plus, appliqué (3).

---

(1) Voir p. 25.

(2) Le taux a été augmenté à 10 % dès 1920-21.

(3) Pendant l'année 1919, l'impôt sur les bénéfices extraordinaires fut aussi en vigueur. Un impôt sur la circulation des valeurs mobilières, alors en vigueur, fut maintenu.

L'impôt sur les bénéfices extraordinaires fut aboli à partir du 1er janvier 1920, et *un impôt extraordinaire sur les bénéfices des sociétés anonymes en général* fut appliqué par la loi 2965 à partir du 1er janvier 1921. Pour l'assiette de cet impôt complémentaire sur les sociétés anonymes, il était déduit des bénéfices réalisés une certaine somme (6-10 % du capital), considérée comme bénéfice normal et exempt d'impôt. Le bénéfice, qui en restait, après déduction du tantième de bénéfice normal, était soumis à l'impôt, qui était assis de la manière suivante : a) pour les entreprises bancaires, au taux de 50 % pendant l'année 1921, et à un taux variable dont le maximum était de 50 % pour les années 1922,

L'année fiscale 1925-26 marque une modification sérieuse dans l'imposition de la société anonyme. L'impôt sur les bénéfices extraordinaires fut aboli et remplacé pour 3 ans par un impôt sur le total des bénéfices réalisés par la société. C'était un retour au système dualiste d'antan (impôt sur le bénéfice total et impôt sur les dividendes), abandonné provisoirement à cause de l'application des impôts de guerre (1).

L'année 1926-27 est une année de faveur remarquable pour la société anonyme nationale. L'impôt provisoire sur le total des bénéfices, avant même d'être appliqué, fut remplacé par un impôt supplémentaire sur le dividende, qui quand-même est fixé pour une période indéterminée (2) (3).

Les années 1927-28 jusqu'à 1929-30 comprise ne présentent aucun changement. Mais en 1930-31, une modification sérieuse est apportée. Le favoritisme fiscal et diverses autres causes ont incité à la création de nombreuses sociétés anonymes. Après une longue dissussion à la Commission pour l'Étude des Impôts Directs et une campagne de presse, une loi fut votée, visant à concilier les vues opposées. D'après cette loi (4), toutes les soci-

---

1923 et 1924 ; b) pour les autres entreprises, au taux de 30 % pour l'année 1921, et à un taux variable ne dépassant pas 30 % pour les années 1922, 1923 et 1924.

(1) La loi 3338 (ministère Gotsis, cabinet Michalacopoulos) porta à 12 % le taux d'impôt applicable aux dividendes des sociétés anonymes nationales (et à 10 % le taux d'impôt sur les bénéfices nets réalisés en Grèce par les sociétés anonymes étrangères).

L'impôt provisoire sur les bénéfices réalisés par les sociétés anonymes (nationales et étrangères) pendant les années civiles de 1925, 1926 et 1927, fut fixé à 20 % pour les sociétés bancaires et à 6 % pour les autres.

(2) A la place de l'impôt provisoire furent appliqués (décret-loi du 28 avril 1926), dès l'année 1926-27, sur la proposition du ministre M. D. Tantalidès, de la Dictature Pangalos :

a) un taux additionnel sur les dividendes, fixé à 8 % pour les sociétés bancaires et à 6 % pour les autres sociétés anonymes nationales et

b) un impôt additionnel, de 8 % pour les banques et de 6 % pour les autres sociétés anonymes, étrangères, sur les bénéfices nets réalisés en Grèce.

(3) L'impôt sur la circulation des valeurs mobilières fut également aboli.

(4) Loi 4576 du 26 avril 1930, votée sur la proposition du ministre M. G. Maris, du gouvernement de M. E. Vénizélos.

étés créées après le 1er avril 1926 devaient dorénavant être soumises à un impôt sur le total de leurs bénéfices, d'après la catégorie D, et être exemptées de l'impôt sur leurs bénéfices distribués, qui jusqu'alors étaient soumis à la catégorie C, classe *a*. La disposition devait être mise en vigueur par décret.

Mais la nouvelle mesure suscita de véhémentes protestations et fut remplacée par une autre (1), votée en 1931.

Cette nouvelle loi, a établi le système suivant pour toutes les sociétés nationales fondées après le 1er avril 1926 : dans le cas où une telle société, à partir de 1931 et pour un exercice quelconque, aurait fixé un dividende inférieur à 5 °/₀ du capital versé, elle pourrait être assujettie au paiement d'impôt sur le montant global des bénéfices réalisés, d'après la catégorie D ; une décision du Ministre des Finances, à cet effet, est nécessaire sur l'avis d'une commission spéciale (2).

Système actuel d'impôt.

Or, les sociétés nationales sont aujourd'hui divisées en deux catégories.

1) *Les sociétés fondées avant le 1er avril 1926, en général, et, des sociétés fondées après cette date, celles qui distribuent un dividende supérieur au 5 °/₀ du capital, sont imposées sur leurs bénéfices distribués.*

Le seul impôt (3) relatif à ces sociétés est donc celui de la classe *a* de la catégorie C, perçu sur les bénéfices distribués par celles-ci sous forme de dividendes, tantièmes et émoluments des membres du conseil administratif, directeurs, etc. Le taux d'impôt est fixé pour 1932-33 à 20,80 °/₀ pour les sociétés bancaires et 18,72 °/₀ pour les autres sociétés (4).

Cet impôt est considéré comme frappant le bénéficiaire du revenu, c. à d. l'actionnaire etc. Il est pourtant retenu par la société

(1) Loi 5199 du 23 juillet 1931 (ministère Maris, cabinet Vénizélos).

(2) Composée de fonctionnaires du Ministère des Finances, d'autres fonctionnaires publics et de représentants d'une organisation des sociétés anonymes.

(3) Nous notons qu'il y aussi l'impôt de patente (voir *infra*, chap. V), mais qui n'a pas trait au revenu.

(4) Pour son analyse voir p. 128 note 3.

anonyme avant toute distribution et versé par elle au fisc ([1]). On applique le principe du stoppage à la source.

Par ce système d'application de l'impôt seulement sur les bénéfices distribués, les divers fonds de réserve ne sont pas frappés par l'impôt. La loi prévoit, cependant, que toute partie de ces réserves, qui viendrait plus tard à être distribuée, soit au moment de la dissolution, soit pendant l'existence de la société, serait assujettie à l'impôt de la classe *a*. En ce qui concerne spécialement le cas de la dissolution de la société, la loi considère comme dividende distribué imposable toute somme qui serait payée aux actionnaires en sus du capital versé.

2) *Les autres sociétés* (en tant qu'elles n'ont pas distribué un dividende supérieur au 5 % du capital), *peuvent être soumises à l'impôt de la catégorie D sur le total de leurs bénéfices réalisés,* après décision du Ministre des Finances et sur avis de la commission spéciale ([2]); autrement, même ces sociétés sont soumises à l'impôt sur leurs bénéfices distribués.

Autres faveurs et exemptions accordées à la société anonyme.

Originairement, aucune exemption n'était accordée dans ce domaine. Peu à peu cependant, diverses *sociétés privilégiées fondées par le capital étranger,* ayant conclu des conventions spéciales avec l'État, éxigèrent et obtinrent l'*exonération* complète de leurs dividendes ou bénéfices de tout impôt.

Afin d'encourager *la concentration des entreprises, le taux de l'impôt avait été réduit* à un pourcentage minime([3]) pour les sociétés anonymes dissoutes, en vue de leur *fusionnement,* soit par la création d'une nouvelle compagnie, soit par l'absorption par une autre société préexistante ([4]). Des lois spéciales ont même permis

---

([1]) En une fois, dans le délai de deux mois à partir de la date de l'approbation du bilan par l'assemblée des actionnaires ; une déclaration *ad hoc* est remise en même temps.

([2]) *Supra* p. 134.

([3]) A 2,80 %.

([4]) Une condition préalable de la réduction définitive de l'impôt est que la nouvelle société, ou celle qui a absorbé, ne soit pas, à son tour, dissoute avant un laps de dix années, à dater de la fusion. En cas contraire, cette société est tenue de payer l'impôt.

d'exempter, par décret, en tout ou en partie, des impôts, timbres ou autres taxes, prévus par les diverses dispositions, aussi bien les sociétés absorbées que celles qui les absorbent [1]. Par conséquent, *ce fusionnement jouit à présent d'une exonération complète.*

Il est bon de remarquer ici que l'institution de la société anonyme, à part les prérogatives ci-dessus indiquées, jouit d'une autre faveur appréciable. Lors de la fondation d'une société anonyme, *le droit de mutation sur les immeubles apportés à la société est réduit à la moitié.* De même, *l'impôt sur le revenu est réduit* à un pourcentage minime [2], en ce qui concerne *la plus-value des biens constituant un apport à une société anonyme industrielle, agricole ou maritime.* En outre, une deuxième loi [3] permet de restreindre par décret l'impôt et même d'en exempter les sociétés d'industrie traitant des produits naturels du pays [4].

Double Imposition.

Un défaut du système de taxation des bénéfices distribués est que les dividendes, provenant d'autres sociétés et compris dans le benéfice distribué, sont taxés deux fois, c. à d. une fois pendant la distribution par la société filiale et une autre fois à leur nouvelle distribution par la société mère *(holding company).*

---

(1) Loi 5261 «sur le fusionnement des sociétés anonymes». Le décret du 24 septembre 1932 a accordé une exemption.

(2) Ce taux est fixé à 2,80 % globalement pour les deux impôts, cédulaire et global.

(3) Une autre faveur, dans le passé, était celle de la loi 2948 de 1922. D'après l'art. 12, les sociétés anonymes industrielles, fondées après la mise en vigueur de la loi, d'un capital supérieur à 5 millions de drs, étaient exemptées de l'impôt sur leurs dividendes (classe *a*), tant que ceux-ci n'atteignaient pas 5 % de la valeur nominale de l'action. L'exonération était prononcée par le Ministère de l'Économie Nationale qui, malgré l'opinion contraire du Ministère des Finances, a admis que le minimum de 5 % concernait non pas un total de bénéfices nets réalisés par la société, mais un dividende distribué.

La mesure s'avéra mal fondée, car la société, fixant elle-même le dividende, pouvait facilement échapper à l'imposition. Cette raison, ainsi que l'anarchie introduite par l'immixtion d'autorités incompétentes dans l'imposition, et les difficultés d'application des dispositions prévues, obligèrent à abolir l'exemption en 1930 (loi 4576).

(4) Loi 5420. Le décret du 15 septembre 1932 *a accordé une exonération complète à 3 sociétés d'industrie de produits oléagineux.*

Afin de parer à cet inconvénient, la loi autorise la promulgation d'un décret fixant, sous certaines conditions, une déduction de l'impôt payable par la société *holding*, lorsqu'elle distribue de nouveau des dividendes d'une société nationale déjà soumis à l'impôt. Un pareil décret, cependant, n'a pas encore été promulgué.

Législation comparée.

En *Angleterre, l'income tax* frappe la personne morale de la société anonyme (1).

Mais le législateur prend les mesures nécessaires, afin d'éliminer les fraudes en matière de *surtax* aussi. Il y a une disposition (2), d'après laquelle, une société, qui n'aurait pas distribué à temps un dividende proportionné à ses bénéfices, serait soumise à la «surtax» payable par elle pour le compte de ses actionnaires.

(1) La *Finance Act of 1918,* dans son chapitre «General rules applicable to Schedules A, B, C, D and E, Section I» et au chapitre «Miscellaneous rules applicable to Schedule D, Section I», assimile expressément les personnes morales (bodies of persons) aux personnes physiques (persons) en matière d'impôt. Mais même l'ancienne loi *Income Tax Act of 1842,* dans sa section 40, spécifie que toutes les personnes morales (bodies) de droit public, les associations, sociétés, fraternités, etc., sont soumises aux mêmes impôts que les personnes physiques. La *jurisprudence,* par une décision du «High Court of Justice», a aussi établi : que la société est obligée de soumettre une déclaration contenant le montant des bénéfices réalisés par elle avant toute distribution de dividendes ; que la société a le droit, au moment du paiement de ce dividende, de retenir en proportion l'impôt payé par la personne morale ; et que la société ne bénéficie pas des exemptions accordées aux personnes physiques (minimum d'existence, etc.).

A part ces sociétés anonymes, même les sociétés ayant un caractère personnel (partnerships), ainsi que la simple collaboration (association simple) entre diverses personnes, sont, d'après la loi de 1918 (Schedule D, Rules applicable to cases I and II, Section 10), soumises à un impôt unique, au nom de la société ou de celui qui agit pour le compte de tous.

Il y avait également la *corporation profits tax,* mais qui est déjà abolie.

Cf. aussi C. NEWPORT op. cit. p. 162 et suiv. A. BERNARD, op. cit. p. 11, 38 et 39. H. SPAULDING, *The Income Tax in Great Britain and the United States,* London, 1927 p. 18.

(2) Dans la *Finance Act of 1922,* Chapter 7, Section 21. La *surtax,* qui ne s'applique pas sur la société, mais seulement à la personne physique des actionnaires en raison des dividendes à eux distribués, est ainsi garantie.

Aux *États Unis*, il y a *l'income tax* sur les bénéfices nets de toute *corporation*, déduction faite des intérêts d'emprunts nationaux et d'une exemption de 3.000 dollars (1). Là aussi existent des dispositions (2), analogues à celle de la Grande Bretagne, qui prévoient la rétention de l'impôt par la société et répriment la tendance à tourner la loi en matière fiscale de *surtax* par la non distribution de dividende (3).

En *Allemagne*, la société anonyme (4) est soumise à l'impôt sur le total de ses bénéfices *(Körperschaftssteuer)* à un taux proportionnel (5); les sociétés à responsabilité limitée sont de même taxées, mais le taux de l'impôt est progressif (6) (7).

En *France*, on applique l'impôt cédulaire des valeurs mobilières sur les bénéfices distribués par les sociétés anonymes (8).

---

(1) D'après le «revenue act of 1928», Section 13. Le taux est fixé à 12 % sur les bénéfices.

(2) Les *corporations* (comme entités et non pas comme agents de leurs actionnaires) sont soumises à l'*income tax*, à un taux supérieur à celui de l'impôt normal appliqué aux individus, mais ne sont pas assujetties à la *surtax*. Seuls les actionnaires sont soumis à la «surtax», en raison de leurs dividendes. Cf. H. SPAULDING op. cit. p. 26.

(3) Section 104, où l'impôt sur les bénéfices dont la distribution a été omise sans raison, est fixé à 50 %.

(4) Suivant la loi du 10 août 1925, intitulée «Körperschaftssteuergesetz». Cf. BUEHLER, *Die gesamten Reichssteuergesetze*, Berlin, 1930, p. 271 et suiv.

(5) Au taux de 20 %. Avant la réforme financière de Erzberger de 1919 et 1920, l'*Einkommensteuer* prussienne de 1891 et de 1906 visait aussi les personnes morales (sociétés anonymes, en commandite, coopératives, à responsabilité limitée etc.), qu'elle soumettait au taux progressif.

(6) Allant de 10 à 20 % (l'échelle va de 10 à 35 %, mais le total de l'impôt ne peut pas dépasser 20 % du revenu). Certaines personnes morales du droit civil sont de même imposées au taux proportionnel de 10 %.

(7) A part les impôts précités, la société anonyme verse aussi des impôts locaux aux pays *(Länder)* du Reich, qui varient suivant le pays.

Par conséquent, en Allemagne, l'impôt cédulaire du Reich a la forme d'impôt sur le revenu global de la personne morale seulement.

De même d'après l'*Einkommensteuergesetz*, les dividendes des sociétés anonymes sont soumis à l'impôt global des personnes physiques.

(8) La loi du 29 juin 1872, dans son article 1er, ainsi que la loi du 29 mars 1914, dans son article 31 prévoient à ce sujet; le taux de l'impôt fut fixé par l'art. 16 de la loi du 3 août 1926 à 18 % du montant distribué.

Cf. aussi ALLIX-LECERCLÉ, op. cit., vol. I, p. 254 et suiv. et p. 419, et vol. II p. 379 et suiv.

Le total des bénéfices nets de la société anonyme est également assujetti à l'impôt cédulaire des bénéfices industriels et commerciaux (1).

Par conséquent, en France, nous rencontrons un système d'imposition dualiste (2).

En *Italie*, l'impôt sur les sociétés anonymes est assis sur le total des bénéfices réalisés (3).

Dans la plupart des pays (4), il y a un impôt sur le total des bénéfices.

REMARQUES GÉNÉRALES

1. Sociétés anonymes nationales.

Une étude critique sur la législation hellénique ne peut manquer de chercher à déterminer quel système d'imposition des sociétés est le meilleur. Mais la Grèce ayant opté pour le système d'impôt sur le revenu, l'examen sera forcément restreint aux systèmes d'imposition du revenu (5).

La société anonyme comme sujet d'imposition. Ce qui caractérise la société moderne, c'est l'augmentation colossale de la richesse mobilière, qui ne connaît plus de frontières entre les

---

(1) Articles 2 à 5 de la loi du 31 juillet 1917 ; le taux de cet impôt fut fixé par l'art. 9 de la loi du 4 avril 1926 à 15 % des bénéfices.

(2) Les dividendes sont aussi soumis à l'impôt personnel sur le revenu global de l'actionnaire.

(3) Le taux de cet impôt était de 18 % en 1925, de 16 % en 1927, il a été réduit à 14 % en 1929. Les dividendes sont en outre soumis à l'impôt personnel sur le revenu global de l'actionnaire.

Cf. aussi Prof. P. D'AROMA (dans *Lezioni* etc. A. DE' STEFANI) op. cit. p. 102.

(4) Les *Pays-Bas* ont l'impôt sur les bénéfices distribués seulement. (Cf. J. POPITZ, art. *Einkommensteuer* dans «Handwörterbuch der Staatswissenschaften» op. cit. vol. III p. 429 et 463.

(5) E. R. A. SELIGMAN, *Essais* etc., op. cit., vol. I p. 222-497, après avoir examiné, au point de vue historique et critique, les différents principes d'imposition des sociétés, énumère en p. 342 les systèmes suivants : «general property tax», impôt sur le coût de la propriété, sur la valeur marchande du capital, sur la valeur nominale du capital, sur la valeur marchande du capital et de la dette-obligations, sur les bénéfices bruts, sur le chiffre d'affaires, sur les dividendes ou sur le capital évalué d'après les dividendes, et enfin impôt sur les bénéfices nets de la société.

divers États ([1]). La nature perd continuellement de son importance dans la production et le capital mobilier est appelé à ranimer non seulement les capitaux immobiliers, qui sont maintenant insuffisants et s'épuisent graduellement, mais le travail lui-même. La société du XIXe siècle, et plus spécialement celle du XXe, porte clairement la marque de la prédominance des capitaux mobiliers dans la production.

La forme nouvelle que prend l'économie, grâce au développement du crédit et des moyens de circulation, exige que les capitaux aient une certaine mobilité. Ainsi, à la création naturelle de capitaux mobiliers, on ajoute aussi une création artificielle, qui est obtenue grâce à l'augmentation des droits obligataires.

La société commerciale, surtout la société anonyme, est en train d'évoluer et de devenir un facteur important de cette nouvelle phase économique.

Dans l'imposition de la société anonyme, la première question à envisager est de savoir s'il faut faire une distinction entre la personne morale de la société et les personnes physiques qui la composent ([2]). Au point de vue juridique, cette distinction est déjà faite, la personne (morale) de la société ne pouvant être confondue avec la personne (physique) de l'actionnaire ([3]). Même au point de vue financier, dans une conception purement forma-

---

([1]) Sur les questions internationales de *Double Imposition* et d'*Évasion Fiscale,* qui naissent de ce fait, voir la documentation sur les vastes travaux faits sous les auspices de la SOCIÉTÉ DES NATIONS. Une description historique, succinte et claire, de l'évolution de l'économie vers cet internationalisme est à trouver à E. R. A. SELIGMAN, *Double Taxation* etc., op. cit. p. 1 à 16.

([2]) Cf. G. JÈZE (trad. *Georgantas*) op. cit., vol. III p. 637 et suiv.— ALLIX-LECERCLÉ, op. cit., vol. I p. 419-20,— E. R. A. SELIGMAN, *Essais* op. cit. – H. SPAULDING, op. cit. p. 26.— A. WAGNER, *Traité de la Science des Finances* (traduction française abrégée), Paris, 1909, vol. II p. 244-6.— J. POPITZ, *Einkommensteuer* op. cit. p. 428-30 et *Körperschaftsteuer,* HWB op. cit. vol. V p. 897 et suiv.—H. TESCHEMACHER op. cit. p. 71 et suiv.— W. LOTZ op. cit. p. 505-11.— F. NITTI, op. cit. vol. II p. 80 et suiv. — F. FLORA, op. cit. p. 472-3. — E. d'ALBERGO, *La crisi dell'imposta personnale sul reddito, la riforma dell'imposta nel Belgio,* et P. B. DERTILIS, *imposizione sulla base della spesa in Grecia,* Cedam, Padova, 1931 (Cf. d'ALBERGO p. 26 et suiv.).

([3]) H. TESCHEMACHER, op. cit. p. 72.

liste, on peut dire qu'il s'agit de deux personnes différentes (1); on pourrait donc taxer d'un côté la personne juridique, sur son revenu (bénéfice d'entreprise), et d'autre part l'actionnaire, sur le revenu de son capital (dividende).

Mais on objecte qu'une semblable conception équivaut à une double imposition. La séparation des deux personnes (physique et morale) ne se fait que par une fiction juridique et, au fond, la portion seule qui parvient à l'actionnaire constitue un revenu destiné à faire face aux besoins personnels (consommation, épargne, etc.) ; or, les partisans de ce principe, considérant que seules les personnes physiques peuvent devenir contribuables, ne voient dans la société qu'un représentant des actionnaires, un «moyen» commode de taxation des individus (2). Et l'on ne doit même pas poser une charge excessive sur le capitaliste, du fait seul qu'il tire un revenu «non gagné»; ceci constituerait une atteinte à l'esprit d'épargne.

L'argument de la double imposition est vraiment trouvé par tous très fort (3).

Cependant, on ne peut pas méconnaître la place que la société anonyme occupe aujourd'hui dans l'économie. Elle cons-

---

(1) Cf. D'ALBERGO, op. cit.; POPITZ trouve que la personne morale est «émancipée».

(2) C'est le point de vue d'Einaudi, Natoli, Flora, Graziani, (Cf. D'ALBERGO op. cit.) FLORA, op. cit. p. 472-3 pense que l'État (italien) devrait taxer les dividendes, les sommes destinées aux réserves et les remboursements supérieurs au capital versé; le système existant de taxation du total des bénéfices de la société sur la base du bilan, tenant l'administration de la société en lutte avec le fisc, a causé un grand nombre d'inconvénients et même poussé certaines sociétés à tenir une double série de livres, dont l'une pour le fisc et l'autre pour les actionnaires; enfin il invoque l'opinion de ROCCA que le développement lent de la société par actions en Italie est dû à la hauteur excessive de l'«imposta di ricchezza mobile», à laquelle la société, tenue à publier son bilan, ne peut se soustraire comme c'est le cas pour les entreprises privées.

(3) Cf. G. JÈZE, *Finances Publiques* (trad. en grec *B. Georgantas)* op. cit. p. 638.

ALLIX-LECERCLÉ, op. cit., vol. I p. 419-20: «Juridiquement, la chose se conçoit parfaitement: la Société, personne morale, et l'actionnaire sont deux personnes distinctes; la personne Société fait des bénéfices commerciaux, pour lesquels elle paye l'impôt; la personne

titue une entité économique, tout à fait différente des membres qui la composent, ayant une existence et des fins propres; on a parlé de «personnalité financière» ayant une «capacité contributive» propre.

Et, bien qu'une double imposition doive être évitée, un régime spécial d'imposition de la société est, par contre, à introduire; dans ce régime, la personne morale de la société aussi constituera un sujet d'imposition (1).

Une autre conception (2) trouve que le bénéfice de la société, en tout cas, ne contient pas de «rémunération d'entrepreneur» (c. à d. pour la coopération personnelle), parceque cette rémunération est déjà déduite au chapitre des frais généraux, sous forme de traitement du directeur, salaires etc. Malgré cela, le bénéfice de la société contient en soi, non séparés, deux éléments: un intérêt du capital et éventuellement un profit d'entreprise (3); tous

---

actionnaire perçoit un revenu mobilier, pour lequel elle est également cotisée..... Si la fiction de la personnalité distincte de la société peut expliquer cette solution, il n'en reste pas moins, qu'en définitive, c'est l'actionnaire qui supporte, dans les deux cas, le prélèvement fiscal sur un seul et même revenu».

(1) WAGNER, op. cit., «elle *ne peut pas* tomber sans autres conditions sous le coup de l'imposition à titre de *personnalité économique indépendante*. Au contraire, l'imposition doit tenir compte de la nature *économique* de la société par actions, laquelle consiste en ce que la société n'est qu'un *moyen* à fins acquisitives pour ses actionnaites. L'imposition de la société par actions doit par conséquent être combinée avec l'imposition des actionnaires, c'est-à-dire en règle générale des personnes physiques qui tombent de leur côté sous le coup d'une imposition particulière».

E. R. A. SELIGMAN, op. cit. p. 398, dit: «... La tentative de mettre les sociétés et les individus sur le même plan en matière fiscale se base sur une théorie essentiellement erronée et qu'elle néglige de distinguer entre les principes applicables d'une part aux personnes naturelles et de l'autre aux personnes morales... Le point fondamental de toute notre conception c'est que les sociétés devraient être non pas traitées comme les individus, mais soumises à des formes particulières d'impôt. Il est agréable de voir que la légitimité de cette opinion est maintenant reconnue par les spécialistes allemands et suisses—auteurs des deux pays où s'est produite la discussion la plus active de ces sujets, en dehors des États-Unis—ainsi que par les écrivains américains et canadiens».

(2) C'est celle de H. TESCHEMACHER, op. cit. p. 72.

(3) Analyse d'après J. SCHUMPETER, *Theorie der wirtschaftlichen*

les deux reviennent à l'actionnaire et méritent une discrimination dans l'imposition. Si l'on soumet le bénéfice social à l'impôt des entreprises, qui d'habitude est inférieur, on accorde une prérogative imméritée aux actionnaires, qui sont des capitalistes et non pas des entrepreneurs.

L'application à la société d'une charge plus lourde que celle de l'entreprise est justifiée non seulement parce que le bénéfice social contient aussi un intérêt de capital, mais encore en raison du fait que la société anonyme a une capacité de paiement supérieure à celle de l'individu. Cette supériorité de capacité dérive d'une part du fait que la charge est répartie sur plusieurs personnes physiques et d'autre part de l'importance énorme que la société acquiert comme «producteur» en comparaison avec l'individu (1).

Voilà des raisons, pour lesquelles les législateurs ont appliqué soit un impôt double, c. à d. sur la personne morale de la société

Entwickelung, 2 Aufl., München u. Leipzig, 1926 p. 207-317, chap. «Der Unternehmergewinn oder Mehrwert» et «Der Kapitalzins».

Cf. aussi FR. FREIHERRN von WIESER, *Theorie der gesellschaftlichen Wirtschaft,* dans *Grundriss der Sozialoekonomik,* bearbeitet von S. Altmann u. a., Tübingen, 1914, vol. I, p. 373 et suiv.; d'après cet auteur, *le revenu de l'entrepreneur (Unternehmereinkommen)* se décompose en: *rémunération de l'entrepreneur (Unternehmerlohn),* c. à d. ce qu'il doit calculer pour son propre travail; *intérêt de l'entrepreneur (Unternehmerzins),* c. à d. l'intérêt du capital investi dans l'entreprise et lui appartenant; et *bénéfice de l'entrepreneur (Unternehmergewinn),* le reste.

(1) G. JÈZE (trad. *Georgantas)* op. cit. p. 639 «...la société augmente la force productrice du capital».

E. R. A. SELIGMAN, op. cit. p. 397 trouve que la capacité contributive de la société est plus grande et dit: «l'«imposition égale» doit être invoquée lorsqu'elle signifie remède contre la surimposition relative des individus, mais il ne faut pas l'invoquer quand elle veut dire surimposition rélative des sociétés. Le même en p. 402 dit: «la propriété des sociétés comprend plus que la simple propriété physique».

ALLIX - LECERCLÉ, op. cit. vol. I p. 420, quoiqu'ayant constaté une injustice dans l'imposition française, ajoutent: «Néanmoins, celle-ci peut se justifier, dans une certaine mesure, par le fait que l'association de capitaux est, en elle-même, un facteur de puissance économique propre à donner à la Société par actions une certaine supériorité sur l'exploitant isolé ou même sur la Société de personnes».

et en même temps sur l'actionnaire, soit un impôt simple mais plus lourd sur la personne morale; et en sus de ces impôts, qui revêtent la forme objective [1], très souvent un impôt personnel de l'actionnaire englobe également les dividendes.

En tout cas, toutes les solutions données au problème ne sont pas considérées satisfaisantes [2].

Considérations pour la Grèce. — L'impôt sur les bénéfices distribués (dividendes etc.) qui, sauf certaines exceptions sus-

---

[1] Voir quand-même le système anglais qui, par les «abatements» personnels des actionnaires, est souvent tourné en personnel.

[2] SELIGMAN, op. cit. p. 222 dit: «Il n'est peut-être pas de problème, dans tout le domaine de la science financière, qui ait été résolu d'une façon moins satisfaisante».

F. NITTI op. cit. vol. II p. 81. «On frappe le groupement qui exploite la productivité du capital, en multipliant l'efficacité au delà de toute possibilité individuelle; on frappe le porteur privé du titre, en tant qu'il peut tirer profit de l'emploi de son argent. Il existe donc sur les sociétés comme une espèce de surtaxe justifiée par leur plus grande productivité. Mais la double imposition n'est pas éliminée, elle est simplement expliquée».

J. POPITZ, *Einkommensteuer,* op. cit. p. 428-30, en examinant la question, classe les solutions possibles en 3 catégories: 1) on peut taxer le revenu de la société et exempter l'actionnaire (pour les dividendes lui distribués); 2) la société ne sera pas considérée comme sujet d'imposition, et l'actionnaire, à côté des bénéfices distribués, sera imposé aussi sur les réserves pro rata de sa participation aux profits; 3) la société comme l'actionnaire aussi seront sujets d'imposition. Il conclut que toutes les solutions ne sont pas justes: «il résulte toujours ou bien une haute (double) charge des bénéfices sociaux, ou bien une impulsion à la formation de sociétés dans le but de jouir de l'imposition basse des bénéfices thésaurisés..... C'est difficile à trouver une solution entièrement équitable». Il pense qu'un moyen serait de distinguer entre le bénéfice social total et le bénéfice distribué et, par une taxation plus modérée du premier, rendre possible une favorisation des réserves laissées à l'entreprise; mais il met en relief les difficultés d'un procédé pareil. *Le même* dans son article *Körperschaftsteuer,* HWB op. cit. vol. V, p. 897, pense que l'imposition des recettes des personnes morales, à côté de l'imposition du revenu distribué auprès des actionnaires, correspond à l'équité contributive et donne lieu à charger préalablement une source de revenu dont la capacité contributive est particulière.

Enfin il attribue la surcharge de la société anonyme au fait que la constatation de l'impôt est facile, argument fort combattu et taxé de fiscalisme par W. LOTZ (op. cit. p. 505).

indiquées, est le mode d'imposition en Grèce, *présente une grande facilité* dans l'assiette, étant donné que l'autorité fiscale n'a pas à déterminer ni à vérifier le montant des bénéfices réalisés par la société. Il présente aussi une certitude, presque absolue, en ce qui concerne le montant imposable, étant donné que le montant des dividendes à distribuer est bien connu; d'autre part il ne peut pas donner lieu à des contestations, en ce qui concerne les amortissements, les réserves etc. En conséquence, l'impôt *n'est pas oppressif* et la procédure d'application ne suscite pas de mécontentements, puisqu'elle laisse toute liberté à la société et la dégage des ennuis du contrôle fiscal. Ceci a une importance particulière pour la Grèce, où l'organisation du service fiscal n'est pas encore complétée.

D'autre part, étant donné, qu'au moment de la dissolution de la société, toute somme distribuée aux actionnaires en sus de leurs apports sera soumise à l'impôt, il s'ensuit que le système d'impôt sur les dividendes ne présente aucune lacune, car les réserves, apparentes ou latentes, sur lesquelles aucun impôt n'aurait été appliqué pendant la vie de la société, seront incluses au dernier dividende (boni de liquidation), qui sera distribué par la société à sa dissolution. Ce système, en permettant de larges amortissements pour les installations, les créances douteuses et les autres éléments de l'actif et la création de réserves même en vue de risques imprévus, *favorise,* conjointement avec l'influence répressive de l'impôt sur la distribution de dividendes, *une gestion conservatrice et saine* des intérêts de la société.

Il est enfin soutenu que l'impôt sur les dividendes, lui-même, ne manque pas de base théorique, car *il frappe le revenu personnel de l'actionnaire,* qui n'est constitué que du dividende et non pas des réserves et des autres bénéfices non distribués, auxquels l'actionnaire n'a qu'une part idéale.

En somme, ce système *constitue une forme d'exemption du revenu épargné par la personne morale* de la société, ce qui est juste si l'on admet la théorie de l'imposition du revenu «consommé» et non pas du revenu «produit».

C'est le résumé des arguments apportés par les partisans du système en vigueur [1].

[1] Cf. *Rapport* de la CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE D'ATHÈNES à la Commission d'étude de l'imposition directe

Mais *cette argumentation est loin d'être convaincante* (1).

Un *impôt sur le total des bénéfices réalisés est* incomparablement *plus équitable* (2). Tout d'abord il *assimile la personne morale-entrepreneur à la personne physique-entrepreneur.* Chacune d'elles est soumise à un impôt, en proportion avec son revenu, déterminé de la même manière pour tous deux. La constitution des amortissements et des réserves, et l'assainissement économique sont exercés dans une mesure identique pour les deux. Avec le premier système (d'imposition du dividende), la formation d'une réserve raisonnable est même une inégalité défavorable à l'entreprise individuelle, qui est taxée aussi sur ses réserves. De même,

---

de 1928-1929, publié dans la revue «Oeconomologos» d'Athènes, 2 février 1929.— *Rapport* du Prof. G. CHARITAKIS, ancien ministre, directeur de l'*Union des Banques en Grèce,* à la même commission, publié dans la «Revue économique et sociale de la Grèce», Athènes, février 1929.— S. GRÉGORIOU, directeur de la Banque de Grèce, ancien secrétaire général au Ministère des Finances et président de la dite commission: *Les sociétés anonymes,* article sur leur imposition dans le journal «Eleftheron Vima» du 23 novembre 1929.— C'était aussi le point de vue de tous les représentants du commerce et de l'industrie à la commission, M. M. EULAMBIOS, COUMARIANOS (voir leurs *rapports* publiés dans la «Revue économique et sociale de la Grèce», Athènes, janvier 1929) etc.— D. LOVERDOS, directeur général de la Banque Populaire, *L'imposition des sociétés anonymes* (en grec), Athènes, 1924.

Cf. aussi *supra* p. 141 note 2 les opinions de FLORA.

(1) Cf. A. SBAROUNIS, *Rapport* à la Commission d'étude de l'imposition directe, publié dans la revue «Oeconomologos» du 2 février 1929.— Du même, *L'imposition des sociétés anonymes,* deux articles (en grec) dans la revue «Ergassia» de 25 janvier et 1 février 1930.

(2) SELIGMAN, *Essais* etc. op. cit., après avoir examiné les différents systèmes d'imposition (cf. notre citation en p. 139 note 5) des sociétés, écrit en p. 384-5: «Nous arrivons enfin à l'impôt sur les bénéfices nets, ou plutôt sur les recettes, les profits ou les revenus nets. C'est la forme la plus logique d'imposition des sociétés... Il est juste, il est simple, il est tout à fait proportionnel à la capacité productive. Bref, il satisfait aux exigences d'un système scientifique». Mais il trouve que même ce système prête le flanc à certaines critiques, entre autres que «les comptes peuvent être «accommodés *(cooked)*» grâce au paiement d'émoluments indûment élevés aux employés». En page 407, il cite que la Commission de l'Ontario est d'avis que «seul l'impôt sur les bénéfices suit automatiquement la capacité contributive de la société, et, bien qu'il ait des inégalités, il est de beaucoup plus équitable que n'importe quel autre système pratique».

si l'on considère la question *du point de vue de la capacité contributive, la discrimination devrait être* non pas en faveur mais *contre la société anonyme* (1).

L'argument que l'impôt sur les dividendes suffit, en tant que frappant le revenu de l'actionnaire, ne peut pas être considéré comme ayant une base théorique inébranlable. A part le fait que cette prétention *cherche à ignorer la personnalité morale* de la société, *elle ignore aussi la personne physique de l'actionnaire;* l'impôt sur le dividende, *étant établi sous une forme objective, néglige tous les principes de l'impôt personnel:* domicile du bénéficiaire, exemption d'un minimum d'existence, déductions pour charges de famille, progressivité, etc.

De plus, elle *laisse intacte une partie du revenu* de l'actionnaire qu'elle prétend cependant vouloir taxer. C'est un fait incontestable, que la non distribution de bénéfices mis en réserve, visible ou non, a une répercussion sur la valeur en bourse des actions, dans laquelle les réserves en question sont capitalisées. La réalisation de cette plus-value, très facile pour les valeurs mobilières, a pour conséquence la réalisation du revenu latent, qui, lorsqu'il n'est pas absorbé par des pertes ultérieures, n'est taxé qu'entre les mains des actionnaires suivants, mais qui n'en ont pas profité. On ne peut, également, considérer comme un argument, valable en faveur de l'impôt sur les dividendes, le fait que les réserves etc. sont taxées au moment de la liquidation de la société, étant donné que la société anonyme n'est pas destinée à une vie courte, comme c'est le cas pour les sociétés de personnes, mais au contraire est fondée avec un programme de longue haleine (2).

Par contre, le système *qualifie «revenu» non seulement les fruits et les revenus périodiques, mais toute augmentation du patrimoine de l'actionnaire* due à la distribution d'une somme supé-

(1) Cf. *supra* p. 143.

(2) On remarquera peut être que, dans tous les deux cas, le nouvel actionnaire, au moment de l'achat, ayant en vue sa prochaine imposition, déduira du prix offert par lui le montant de l'impôt; la vie longue de la société, cependant, et l'incertitude quant au paiement d'un pareil impôt à la dissolution, ne laissent pas de place à un raisonnement pareil auprès de l'actionnaire ; mais, à l'admettre même réel et juste, il resulte toujours une perturbation des principes d'imposition et une confusion des personnes imposées.

rieure à son apport initial, *sans en rechercher la nature et la provenance;* et, très souvent, une plus-value de capital ou des recettes, qui normalement ne seraient pas soumises à l'impôt sur le revenu [1], ou le seraient sur la base de procédés spéciaux [2], sont assujetties à l'impôt sur le dividende.

Enfin *les questions de double imposition sont mieux réglées par l'impôt sur le total des bénéfices réalisés,* car il est difficile de déterminer quelle partie du dividende est composée de revenus qui ont été déjà soumis à d'autres impôts.

L'impôt sur le dividende manque aussi de traits fondamentaux de l'imposition moderne. De nos jours, l'impôt est déterminé toujours par l'État d'après ses besoins et selon la capacité de paiement du contribuable; au contraire, dans le système actuel de la Grèce, comme dans les temps anciens, *la volonté du contribuable joue un rôle essentiel dans la détermination de l'impôt.* Incontestablement, laisser à la société, représentant les actionnaires en cette matière, la liberté de déterminer le montant du revenu imposable (c. à d. dividende), *c'est détruire la notion de l'impôt en tant que devoir du citoyen envers l'agrégat social.*

Cependant, il faut admettre, que cet argument ne constitue pas une vérité absolue. Tout d'abord, il y a toujours un grand nombre d'actionnaires qui désirent que le dividende soit aussi élevé que possible et exercent à cet effet une certaine pression. De même, étant donné que la valeur en bourse des actions dépend d'un certain nombre de facteurs, parmi lesquels le dividende tient une place prépondérante, il est incontestable que l'administration de la société, même si elle ne fait pas de spéculation personnelle, ce qui n'est pas rare, a toujours soin, dans le but de présenter la société sous un jour favorable, de maintenir la cote de ses actions, par le moyen d'un dividende proportionné à la situation de l'entreprise.

Mais ces deux cas, étant vrais pour certaines sociétés importantes, ne constituent que l'exception à la règle générale. Il est inopportun de donner à la société anonyme la faculté de diminuer, sinon de supprimer complètement, comme cela peut

---

(1) *Contra,* la théorie de Schanz *(supra* p. 55).

(2) Cf. *infra* chap. V rubrique. «La forme originelle de l'impôt et son évolution».

être le cas pour les sociétés ayant un caractère familial, le dividende distribué, pendant les années où le taux de l'impôt est très élevé.

Or, le système de l'impôt sur le dividende présente des lacunes, car, ou bien il laisse intacte une partie du revenu produit, ou bien il remet à un temps indéterminé l'application d'un impôt.

Mais une autre observation a non moins sa place. *Dans un système comme le nôtre, où, à côté d'impôts cédulaires, établis sur le produit auprès des sources mêmes* (1), *on a un impôt personnel sur le revenu global, l'impôt cédulaire doit être appliqué sur tout ce que la source produit : c. à d. en l'occurrence, sur tout ce que produit la société anonyme, comme entreprise ; et cet impôt aura une forme tout à fait objective. Ce n'est que l'impôt personnel global qui tiendra compte du revenu (dividende) de chaque actionnaire.*

Or, la société anonyme, comme «source», est insuffisamment envisagée, par l'imposition en Grèce. *On a pu constater, dans un grand nombre de sociétés, une disproportion entre les bénéfices soumis à l'impôt (dividendes etc.) et le bénéfice net total.*

Il est remarquable que, même pendant l'année 1928—29, où les sociétés anonymes en Grèce s'efforçaient de distribuer de gros dividendes, afin d'améliorer en bourse les prix de leurs actions, sur 334 sociétés, les bénéfices distribués s'élevaient aux 64 % du total des bénéfices réalisés. En 1922, les sociétés bancaires n'avaient distribué que le 30 % de leurs profits (2) ; en 1925

(1) Une sorte d'*Ertragsteuern.*

(2) Le tableau suivant du SERVICE DE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, pour l'année *1928,* est assez éloquent :

Nombre de Sociétés	Genre	Capital Actions et Réserves	Bénéfices bruts	Amortissements	Frais et autres pertes brutes	Bénéfice net total	Bénéfice taxé (Div. tant. etc. distribués)	Proportion du bénéfice taxé au bénéf. total
31	Banques ...	2.613	1.317	68	894	368	260	70 %
174	Industrie ..	2.326	992	145	617	230	148	64 %
129	Autres	1.133	555	52	402	102	39	40 %
334		6.072	2.864	265	1.913	700	447	64 %

C. à d., *on n'a imposé que le 64 % des profits.* Il est à remarquer que ces chiffres sont pris aux bilans publiés et ne contiennent pas de différences qui, d'habitude, résultent, au dessus des sommes déclarées, par suite du contrôle fiscal. Le système de l'imposition des dividendes

ce pourcentage était 43 °/₀; en 1930 il était 83 °/₀, et en 1931 86 °/₀ (¹). Les sociétés d'industrie avaient un écart plus grand en

---

ne permettant pas la recherche du total des bénéfices réalisés, aucun contrôle n'était fait en 1928.

Pendant l'année *1922,* cette proportion était la suivante pour les 13 sociétés anonymes bancaires ayant leur siège à Athènes :

Dividendes et tantièmes imposés..... 72.— millions de drs
Total des bénéfices (déterminés aussi par le contrôle qui fut alors exercé sur les bénéfices) ..... 241.— millions de drs

En d'autres termes, seulement *le 30 % des profits réalisés a été soumis à l'impôt* sur le dividende, et s'il n'y avait pas l'impôt extraordinaire (voir *supra* p. 132) une grosse somme aurait été exemptée de tout impôt.

Pendant l'année *1925,* ces proportions pour les 34 sociétés bancaires du pays étaient les suivantes :

Dividendes et tantièmes imposés..... 147.— millions de drs
Total de bénéfices réalisés (il n'y a pas eu de contrôle, car la loi de l'impôt extraordinaire sur les bénéfices fut entretemps abolie) ..... 341.— millions de drs

C'est à dire pourcentage imposé 43 %.

(¹) Nous empruntons à un tableau du Service Statistique de la Direction des Contributions Directes, les données suivantes, concernant les sociétés bancaires du pays (au nombre de 33), pour leur exercice de 1930 (éléments pris aux bilans publiés sans contrôle du fisc).

		1930 Millions de drachmes
α)	Capital actions (versé).....	2.128.—(*)
β)	Capital - réserves	2.294.—
γ)	Capital d'emprunts par obligations	2.520.—
δ)	Dépôts (de tiers auprès des banques)	13.500.—
ε)	Immeubles	561.—
στ)	Participation à d'autres entreprises («holding»)..	543.—
ζ)	Intérêts de crédit (payés aux banques par de tiers).	1.082.—
η)	Autres profits.....	571.—
ϑ)	Total de bénéfices bruts	1.653.—
ι)	Frais généraux	521.—
ια)	Intérêts de débit (payés par les banques à des tiers)	498.—
ιβ)	Amortissements.....	200.—
ιγ)	Autres dépenses et pertes	84.—
ιδ)	Total des dépenses et pertes.....	1.303.—
ιε)	Bénéfices nets totaux	350.—
ιστ)	Bénéfices distribués (dividendes, tantièmes etc.)..	290.—

(*) Il contient aussi la fondation de la Banque Agricole d'un capital de 1.082 millions de drs.

1931, car ce pourcentage était 54 °/₀ (1). Mais la moyenne de toutes les sociétés en 1931 était 72 °/₀ ou, tenant compte des sociétés qui ont subi des pertes, 104 °/₀ (2).

En ce qui concerne *la capacité du service fiscal* à veiller à l'application d'un impôt sur les revenus réalisés, nous estimons sans aucune hésitation que, par suite des simplifications apportées aux autres impôts, le service pourra y satisfaire.

D'autre part, *si notre système fiscal doit tendre vers une consolidation de l'impôt sur le revenu net, nous devons toujours en commencer par les entreprises organisées,* comme c'est le cas pour les sociétés anonymes (3).

La fixation d'amortissements incontestables par le service est aussi un point qui doit retenir notre attention. Mais cela existe aussi pour les sociétés anonymes étrangères et pour celles des sociétés nationales soumises à l'impôt sur le bénéfice total. Par conséquent, cette question a besoin d'une réglementation plus générale et est examinée au chapitre de la catégorie D.

Avant d'arriver à l'examen de la dernière modification ap-

Le pourcentage des bénéfices soumis à l'impôt (cf. ιστ) *par rapport au total des bénéfices réalisés* (cf. ιε) *s'élève à 83* °/₀.

Il était environ le même en 1929. Cf. *Annuaire Économique de la Grèce pour 1929,* publié par M.M. G. CHARITAKIS, A. CALLIAVAS (prof. agr. à l'École des Hautes Études Économiques et Commerciales) et N. MIKELIS (inspecteur au Ministère de l'Économie Nationale) aux frais de la Banque Nationale de Grèce et de la Banque de Grèce, Athènes, 1931, p. 306-7, statistique des résultats financiers des sociétés anonymes.

Il était 86 °/₀ *en 1931;* cf. *Annuaire etc. pour 1931,* Athènes, 1932, statistiques en p. 392-3.

(1) D'après les statistiques de la Direction des Contributions Directes : bénéfices nets totaux 106.— millions de drs ; bénéfices distribués 57.— millions de drs ; après déduction d'amortissements d'installations de 82 millions de drs (sur une valeur totale d'immeubles et installations de 1671 millions drs).

(2) Cf. *Annuaire Économique etc. pour 1931,* op. cit., p. 440-1. D'après ses statistiques :

Bénéfices réalisés	488.—	mln drs.
Pertes de certaines sociétés	151.—	„ „
Bénéfices nets de toutes les sociétés	337.—	„ „
„ distribués	350.—	„ „

(3) C'est ce qu'a fait d'ailleurs le législateur de 1909 par les deux impôts jumeaux sur le revenu, l'impôt sur les valeurs mobilières et l'impôt sur le revenu global (*supra* p. 25-27).

portée par la loi de 1931, il faut ajouter quelques observations sur la pratique des sociétés anonymes, ces derniers temps.

Dès 1926, *on remarque une tendance massive à transformer des entreprises commerciales et industrielles privées en sociétés anonymes.* Les sociétés anonymes qui furent fondées sont, pour la plupart, des petites sociétés du type familial (1) (2).

---

(1) Nous empruntons à la *Statistique de la Direction des Contributions Directes* les éléments suivants.

Depuis le mois d'avril 1926 jusqu'à la fin de 1932, les sociétés créées, au capital de plus de 30 millions de drs. chacune, sont au nombre de 23, avec un capital global de 2.135 millions. Celles ayant un capital inférieur à 30 millions s'élèvent au nombre de 472 avec un capital global de moins de 2.300 mln de drachmes. Le capital moyen de ces dernières est de 5 millions, ce qui signifie que *ce sont des petites sociétés familiales* pour la plupart.

Les 23 grandes sociétés se distinguent en:

	Nombre de Sociétés	Capitaux Millions de drs.
exemptées de tout impôt par convention intervenue avec l'État	5	740
exemptée d'impôt, également, mais aux profits de laquelle l'État a une participation	1	400
non exemptées, au capital de 100 mln chacune	3	300
" " " de 30 à 100 mln chacune	14	695
	23	2.135

Or, presque un quart du capital investi dans les sociétés fondées depuis le 1 avril 1926 (la Banque Agricole non comprise) *est exempt d'impôts directs et deux autres quarts constituent les petites sociétés dont un grand nombre sont du type familial.*

(2) Voici la marche de fondation de sociétés anonymes après la guerre (Cf. *Annuaires* etc., op. cit., d'après une étude de M. *M. Rinopoulos,* ancien Secrétaire général au Ministère des Finances):

Années	Sociétés fondées	Capitaux en millions de drs.
1923	31	97
1924	49	272
1925	83	633
1926	106	1.768
1927	74	618
1928	86	536
1929	84	463
1930	76	592
1931	67	341
1932	31	261
Total	687	5.581

Cette tendance vers la transformation, surtout des petites entreprises, en sociétés anonymes, a eu pour cause plusieurs raisons économiques ([1]).

Mais en tout cas *elle peut donner lieu à une évasion fiscale* ([2]) *dans trois impositions :*

a) à *l'impôt cédulaire*, par le moyen de limitation du dividende;

b) à *l'impôt global*, à cause du fait que la personnalité de l'entrepreneur s'éclipse par la fondation de la société anonyme, et, par conséquent, il est très difficile pour le fisc de trouver le contribuable qui a bénéficié du dividende distribué ; et

c) à *l'impôt successoral*, étant donné que les immeubles et autres éléments de propriété, étant déguisés en valeurs mobilières, peuvent changer de propriétaire, par simple tradition, sans que la moindre inscription aux livres de la société soit nécessaire ([3]).

Les sociétés existant *en 1922* s'élevaient à *150* au capital environ de *745 millions de drachmes* (capital nominal dont la plus grande partie figurait en monnaie saine, car elles étaient constituées avant le temps de l'inflation).

Les *augmentations de capital* des sociétés anonymes, depuis 1923 jusqu'à 1929, se chiffraient à *832 millions de drachmes*, sur 142 sociétés.

Bien entendu, il y a un certain nombre de sociétés qui ont été dissoutes entretemps.

Or, le nombre des sociétés anonymes a été doublé depuis 1926, année de l'application de l'impôt unique sur le dividende.

Pour certains détails cf. aussi BANQUE NATIONALE DE GRÈCE, *Sociétés anonymes constituées depuis l'année 1833 jusqu'à l'année 1929 (en grec)*, Athènes p. 1-53.

([1]) Entre autres, une fièvre de création de grandes entreprises.

([2]) Cette évasion fiscale est aussi un des facteurs qui ont poussé à la création de sociétés anonymes. Le même phénomène a été constaté en Angleterre également, pour le cas de la «surtax», et fit prendre les mesures, dont mention en p. 137 ; Cf. J. POPITZ, art. *Einkommensteuer* op. cit. p. 428 : «Le nombre des «limited companies» fondées dans le but d'éviter la «supertax» était par trop monté».

([3]) Il est à remarquer ici, qu'il y avait une disposition de la loi d'après laquelle la société anonyme, dont l'objet était d'exploiter des immeubles, ne payait pas l'impôt de la catégorie A sur les immeubles, puisque les loyers des immeubles en question devaient être dans l'avenir distribués et taxés sous forme de dividendes. S'abritant derrière cette disposition, des propriétaires d'immeubles pouvaient fonder des sociétés anonymes et s'assurer ainsi l'exonération complète des trois impôts que nous avons cités. Heureusement cette disposition a été abolie depuis 1931 (voir p. 51 note 1).

C'est *pour prévenir* au moins *l'évasion de l'impôt cédulaire* que *le législateur a pris les dispositions de 1930 et 1931* (1). *Mais ni l'une ni l'autre ne portait remède à la situation.* Elles partaient d'un point de vue injuste, car elles distinguaient les sociétés en deux groupes, et exemptaient de la mesure celles fondées avant le 1er avril 1926. Ces dispositions sont aussi inspirées de parti pris, peut-on dire, car, *a priori, elles attribuent aux sociétés fondées après 1926 des intentions frauduleuses,* c. à d. que ces sociétés auraient été constituées uniquement dans le but de frauder le fisc, tandis que les autres sociétés étaient intègres.

Le régime définitivement adopté (2) a ajouté encore un défaut, qui anéantit le seul avantage économique sérieux de l'impôt sur le dividende. *Les sociétés robustes,* réalisant des bénéfices supérieurs à 5 % sur le capital, mais ne distribuant que ce dividende minimum de la loi, *sont favorisées,* car elles pourront rester dans la catégorie C et être imposées sur ce montant seulement. Au contraire, *les sociétés infortunées,* auxquelles la législation devrait imposer une restriction dans la distribution de dividendes, *se trouveront devant un dilemme:* ou être imposées d'après la catégorie D, avec le contrôle du fisc, qui est plus ennuyeux pour les sociétés ayant des difficultés de finances; ou bien faire un effort excessif, pour arriver au dividende minimum prévu par la loi, distribuer des réserves anciennes, restreindre les amortissements etc., quelquefois même distribuer des bénéfices fictifs (3).

Par *une inspiration heureuse,* le législateur *a encouragé, en Grèce, la tendance au fusionnement de sociétés,* nécessité par les conditions d'après guerre. La grande société anonyme est d'ailleurs seule à même d'accomplir le travail régénérateur de notre économie nationale. Le législateur s'est montré disposé à encourager ces fusions (4).

Le système d'imposition préférable pour la Grèce.— Or, l'impôt

(1) Voir p. 134.

(2) *Supra* p. 134.

(3) Voir aussi les observations de M. J. AFTIAS, *L'imposition des sociétés anonymes,* art. dans la revue «Peitharchia» d'Athènes, 1 mars 1931, qui, quoique partisan du système du dividende, trouve le nouveau système défectueux.

(4) C. à d. que le législateur non seulement ne tient point compte de la capacité contributive supérieure, mais, au contraire, il accorde des exemptions.

sur le total des bénéfices réalisés est, en principe, préférable à celui sur le dividende. C'est ce qui a été d'ailleurs soutenu par plusieurs en Grèce ([1]).

Néanmoins il ne faut négliger pour la Grèce ni les conditions spéciales de son économie en évolution, ni surtout l'état actuel des sociétés anonymes. Car, il est vrai, que la crise de ces derniers temps a profondément atteint les sociétés anonymes également ([2]), ce qui les a obligées, ou bien à puiser dans leurs réserves, ou bien à restreindre leur politique de grands amortissements ([3]).

Eu égard à ces raisons, il ne faut pas tomber dans le système opposé, c. à d. à l'impôt unique sur le total du bénéfice social.

Un autre fait doit, par contre, être pris en considération. Nous le verrons plus loin ([4]), *l'impôt personnel global de l'actionnaire est non seulement léger, mais, de plus, mal appliqué; or, un moyen qui parera, en partie, à cet inconvénient est à rechercher.*

([1]) Entre autres, M. M. TH. BERTZAS (actuellement directeur de l'Inspection et des Études au Ministère des Finances), dans son rapport à la Commission d'étude des l'impôts directs, publié dans la revue «Oeconomologos» 19 janvier 1919; A. ANGELOPOULOS (actuellement inspecteur de Finances, prof. agr. à l'Université d'Athènes, directeur du Conseil Supérieur Économique), *les sociétés anonymes en Grèce* (en grec), Athènes, 1928, p. 118; TH. MERTICOPOULOS (chef de Section au Ministère des Finances), ses suggestions à la commission; M. STAVRINOS (fonctionnaire supérieur de Finances), *L'imposition des sociétés anonymes,* deux articles dans la revue «Oeconomicos Tachydromos» d'Athènes, des 6 et 27 octobre 1929, etc.

Voir aussi *mon rapport* à la même Commission et *mes articles* (*supra* p. 146 note 1).

([2]) La chute de la valeur en bourse des titres d'actions de sociétés anonymes helléniques a été calculée par le CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE DE GRÈCE pour janvier 1933, en comparaison avec janvier 1928, à 58,3 % ou, la chute de la drachme comprise, à 82,1 %. C'est à dire que les porteurs de ces titres ne détiennent plus que le 18 % de leur capital. Il faut, cependant, remarquer que, tenant compte du pouvoir d'achat de notre monnaie (d'après les nombres-indices) les actionnaires détiennent 35-40 % de leur capital. Mais, même avec ce calcul, la perte de presque les deux tiers de leur fortune est considérable.

([3]) Pour des raisons dont l'explication est donnée au chapitre suivant (V) rubrique «Difficultés particulières à l'imposition des entreprises commerciales et industrielles», les amortissements doivent être faits dans une grande proportion en Grèce.

([4]) Voir chapitre de l'impôt «synthétique» personnel sur le revenu net global.

Nous sommes d'avis, alors, qu'il faut *préférer un système dualiste d'impôts, sur le total des bénéfices d'une part, et sur les dividendes d'autre part, à des taux modérés,* pour ne pas charger outre mesure la société anonyme.

L'introduction de ce système mixte ne constitue pas essentiellement une nouveauté pour les sociétés anonymes. Celles-ci, jusqu'en 1926, étaient soumises à un régime semblable. Sans doute, il faut quitter le système actuel qui est trop rétrograde et nous a conduits même au temps antérieur à 1909.

Le système dualiste imposera tout le revenu que produit la société anonyme comme «source» et s'adoptera mieux à sa capacité contributive; il tiendra compte de la conception que le bénéfice social se compose de deux éléments, de l'intérêt du capital et du profit d'entreprise (1). *En outre, il satisfera mieux aux conditions de la Grèce: il fermera les portes à l'évasion de l'impôt cédulaire, tout en refrénant, en même temps, la tendance injustifiée,* enregistrée plusieurs fois, *à une distribution de dividendes excessifs; de plus, il suppléera, en partie, à l'insuffisance de l'impôt personnel global.*

2. *Intérêts d'obligations nationales.*

Ainsi qu'il a été dit déjà, *tous les fonds publics et la plupart des obligations émises par les personnes morales de droit public sont exempts d'impôt.* Sont, donc, principalement frappées les obligations émises par les différentes sociétés, qui sont pourtant dans un nombre restreint.

La question de l'assujettissement des emprunts publics à l'impôt, a de tout temps été l'objet d'études sérieuses (2); les arguments apportés par la doctrine universelle, tant contre l'exemption de ces revenus, qu'en sa faveur, ont été répétés pour la Grèce

(1) *Supra* p. 142-3.

(2) Les œuvres des professeurs M. M. A. ANDRÉADÈS, *Cours de finances publiques* (en grec), Athènes, 1925, parties A et B (Emprunts de l'État et Finances Publiques Helléniques) et X. ZOLOTAS, *La charge de la Dette Publique en Grèce,* Athènes, 1931, ont aussi traité de la question. Une étude spéciale et très intéressante est à trouver dans l'œuvre de M. D. SANTIS (Professeur de finances publiques à l'Université de Salonique), *Les exonérations fiscales, contribution à la politique fiscale de la Grèce,* Salonique, 1932, p. 57-93 et (considérations spéciales pour la Grèce) p. 103-141. D'autres se sont aussi occupés de la question amplement.

aussi, avec tendance à admettre le point de vue de l'assujettissement à l'impôt des revenus en question. On s'est surtout efforcé d'imiter les États, dont le crédit est solidement établi et qui n'ont jamais admis les exigences des créanciers relativement à l'exemption d'impôt (p. ex. l'Angleterre jusqu'en 1914). D'autres ont même invoqué les opinions de certains écrivains, afin de soumettre à l'impôt les intérêts exempts déjà par la convention d'emprunt ([1]).

En tout cas, *la Grèce,* dont le crédit fut faible, à cause de ses infortunes et des tribulations sans fin, *s'est trouvée dans la nécessité de se soumettre aux conditions imposées par ses créanciers,* relativement à l'exemption d'impôt, aussi bien des revenus que des capitaux des titres émis. *Cette exemption diminue le rendement des impôts directs d'une somme annuelle considérable* ([2]), qui constitue une sorte de prime pour certaines branches de la production et en tout cas une perturbation dans la répartition équitable des charges fiscales sur les contribuables.

L'exemption des emprunts contractés par les différentes personnes morales de droit public est encore moins justifiée; c'est, cependant, une conséquence de la pression que les créanciers peuvent exercer dans ce domaine ([3]).

En ce qui concerne *les autres obligations,* celles-ci *ne sont exemptées que dans des cas particuliers,* par suite d'une convention spéciale intervenue avec l'État. Il y a, cependant, une disposition générale qui prévoit l'exemption des emprunts contractés à l'étranger ([4]). Pour ces deux cas d'exemption, *la perte subie par l'État n'est pas considérable.*

3. Les autres intérêts.

Il ne peut pas y avoir d'objection à ce *que ces intérêts soient,*

([1]) Cf. G. JÈZE, *Cours de Science des Finances et de Législation Financière,* Paris 1931, p. 295 et suiv., où il présente des arguments de haute portée.

([2]) Nous estimons que cette diminution, en temps normal, avant la suspension du service régulier des emprunts nationaux, comme en 1931, s'élevait à 293 millions de drs. environ (sur un total d'intérêts de 1746 millions drs).

([3]) La diminution de recettes des impôts directs du chef de ces exemptions ne peut pas être exactement calculée; en tout cas, elle dépasse les 10 millions de drs.

([4]) *Supra* p. 129.

en principe, soumis à l'impôt, puisqu'ils constituent un revenu «non gagné» pour le créancier et ne sont que le loyer du capital prêté au débiteur. Il y a, cependant, *deux réserves importantes* à faire sur ce chapitre, qui, tout en valant pour le groupe précédent des revenus de valeurs mobilières, ont leur application principale dans la présente rubrique.

Tout d'abord, en procédant à la constatation de l'impôt, on doit ici prendre en considération le fait que *la proportion de la prime d'assurance contre les risques de perte du capital (insolvabilité du débiteur) doit être plus grande.* Les pertes considérables subies par les créanciers, par suite de la dépréciation des devises nationales des divers pays, ainsi que les divers autres coups portés au capital, ont augmenté le taux d'intérêt des nouveaux placements. *L'imposition, donc, doit être ici plus clémente, puisqu'elle frappe aussi une partie du capital.*

En second lieu, si l'on admet que le créancier est plus fort que l'emprunteur, l'impôt frappera ce dernier et non pas le créancier qui bénéficie du revenu, étant donné que le créancier essayera toujours de rejeter l'impôt sur le débiteur. Par conséquent, *si l'État désire ne pas empirer la situation des débiteurs, qui d'habitude constituent la classe productrice, il ne doit pas appliquer d'impôt en suivant ainsi une «politique d'intérêt»* (1).

La question se déroule donc, de nouveau, autour de la translation d'impôt, mais que nous traiterons dans la rubrique suivante.

Sur ce point, le législateur a suivi une politique très large.

Quoique l'application de l'impôt sur les intérêts du présent groupe rencontre de très grandes difficultés (2), on a à enregistrer un progrès continuel du rendement (3), la perception étant opérée par le système du *stoppage à la source.*

La législation hellénique a admis *un indice pour l'intérêt,* en présumant que le taux convenu est toujours le taux légal du

---

(1) Voir un examen plus ample de cette question pour la Grèce dans la rubrique suivante N° 5, p. 159.

(2) Afin de restreindre l'évasion fiscale en *Angleterre,* la loi n'admet pas la déduction des intérêts, mais elle accorde au débiteur le droit de retenir l'impôt sur le revenu qu'il paie à son créancier; pareil système, toutefois, serait inapplicable en Grèce.

(3) Voir les chiffres respectifs *infra* «rendement de l'impôt» et aux tableaux de l'Annexe.

droit civil. Vu que ce taux est, d'habitude, invariable, l'indice, basé sur une relation stable entre le capital et le revenu, finirait par être une sorte de taxe additionnelle sur le capital. Comme, néanmoins, la présomption de la loi *n'est pas irréfragable*, l'impôt a une certaine élasticité.

4. Revenus de placements à l'étranger.

Les revenus de cette source sont d'une importance minime. Si des conventions sur la double imposition et sur le secours mutuel des administrations (1) n'interviennent pas entre la Grèce et les États étrangers, cette recette de l'État continuera à être un simple *impôt sur l'honnêteté des contribuables:* aujourd'hui il n'est payé que par un nombre extrêmement restreint de personnes physiques et morales.

5. Incidence de l'impôt. La politique fiscale relativement à l'afflux de capitaux de l'étranger. (2)

Dans l'examen de l'incidence et des effets de l'impôt sur les capitaux — et comme tels nous admettrons toutes les sources de

---

(1) P. ex. sur le modèle de la convention entre la *France et l'Italie* Cf. SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Double Imposition et Évasion Fiscale, Recueil des accords internationaux etc.,* Genève, 1930, vol. III p. 86.

(2) E. R. A. SELIGMAN, *Théorie de la répercussion et de l'incidence de l'impôt,* op. cit., chap. IV p. 435-450.— G. JÈZE, *Cours élémentaire de science des finances etc.* (1931) op. cit. p. 389 - 399.— E. ALLIX, *Traité élémentaire de science des finances etc.,* op. cit. p. 505-510.—B. NOGARO, *Finances et politique,* Paris, 1927, p. 30-46, 58-62.— COMMITTEE ON NATIONAL DEBT AND TAXATION, *Report etc.* op. cit. p. 108 - 119, 136-169.—M. PANTALEONI, *Teoria della Traslazione dei Tributi,* Roma, 1882 p. 240 et suiv. - F. NITTI, *Principes etc.* op. cit. vol. I. p. 415-421.— F. FLORA, *Manuale della Scienza delle Finanze etc.,* op. cit. p. 241-263.— O. FR. von MERING, *Die Steuerüberwälzung,* Jena, 1928, p. 201-215.— W. MILDSCHUH, *Steuerwirkungen,* dans *W. Gerloff* u. *F. Meisel* HFW, op. cit. vol. I p. 490-505.—W. LOTZ, *Finanzwissenschaft,* op. cit. p. 278-289.— F. K. MANN, art. *Ueberwälzung der Steuern* dans «Handwörterbuch der Staatswissenschaften» op. cit. vol. VIII p. 336 et suiv.—A. WAGNER, *Traité de la science des finances etc.,* op. cit. vol. II p. 188 - 211.— SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Rapport sur la Double Imposition,* de M. M. BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN et Sir J. STAMP, op. cit. p. 5-19.— SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Rapport du Comité Financier sur la situation économique et financière de la Grèce en 1933,* traduction en grec

revenus de la catégorie C — dans notre pays, nous allons distinguer le marché intérieur du marché étranger.

En principe, un impôt vraiment général et proportionnel (1) ne se prête pas à la translation et c'est le capitaliste qui en supportera la charge. Mais, tandis que pour les anciens placements l'application de ce principe pourrait être admissible (2), pour lesnouveaux placements, il y a certains facteurs qui peuvent l'influencer.

Nous n'examinerons pas le cas où l'impôt, abaissant l'intérêt au dessous d'un certain minimum (3), sert, en revanche, de stimulant à l'augmentation de la productivité des capitaux et où ce n'est plus le capitaliste mais la communauté qui le supporte (4); cet examen ne pourrait intéresser notre pays.

---

du journal d'Athènes «Proïa» du 21 juin 1933.— C. DÉMERTZIS, op. cit., partie A p. 48 et suiv.— A. ANDRÉADÈS, *Cours de Finances Publiques,* op. cit., parties A et B. Du même, articles dans le journal d'Athènes «Hestia» des 3, 4 et 5 février 1930, *La crise économique,* et dans la revue d'Athènes «Ergassia» du 15 mars 1930, *Le capital grec de l'étranger.*— S. LOVERDOS, ministre des Finances, *La marche de la crise mondiale,* articles dans le journal «Hestia» des 2, 3 et 4 janvier 1932.— G. CHARITAKIS, *La crise économique,* dans l'*Annuaire économique pour 1931 etc.* op. cit. p. 466 et suiv. (considérations pour la Grèce en p. 536-8).— X. ZOLOTAS, *La charge de la Dette Publique etc.* op. cit. p. 44-79.— D. STÉPHANIDÈS, Professeur d'Économie Politique à l'Université de Salonique, *L'affluence de capitaux étrangers et ses conséquences économiques et politiques* (en grec), Salonique, 1930.— D. SANTIS, *Les exonérations fiscales etc.* op. cit. p. 70 et suiv.—N. PHOTIAS, *Das System der Direkten Besteuerung in Griechenland,* op. cit. p. 82-85.— La revue «OECONOMICOS TACHYDROMOS» d'Athènes, article de sa Direction, *L'abaissement du taux de l'intérêt en Grèce par la voie de l'imposition,* N° du 28 décembre 1930.— A. MICHALACOPOULOS, *L'abaissement des taux d'intérêt et la dette publique intérieure,* article de la revue d'Athènes «Oeconomicos Tachydromos» du 25 juin 1933.— A. SBAROUNIS, *Les contributions directes en Grèce,* article dans la revue «Bulletin économique et financier de la Banque d'Athènes» (en français), avril 1929.

(1) Il ne peut être qu'hypothétique, cf. SELIGMAN, op. cit. p. 436; «l'imposition uniforme de tous les capitaux est une impossibilité» (p. 437).

(2) Le phénomène de la *capitalisation* (négative) de l'impôt apparaîtra dans ce cas; Cf. *Rapport des 4 savants à la S. D. N.* op. cit. p. 6 et 8.

(3) Le *minimum pratique* de J. S. MILL : cf. SELIGMAN, op. cit. p. 438, MERING, op. cit. p. 203.

(4) Phénomène de la *transformation* de l'impôt.

Mais il y a des cas où l'impôt entre comme facteur du taux d'intérêt (1) et, s'il est inégal pour les différentes espèces de capitaux, il accentue les inégalités du taux (2).

L'impôt sur le capitaliste provoquera une diminution de l'offre de capital (3); ceci, vu sa mobilité, se trouve dans «*un déplacement incessant à la fois national et international*» ; or, un impôt spécial sur le capital (4) se répercutera sur l'emprunteur, par suite de l'augmentation du taux d'intérêt qu'il provoquera.

On aurait à observer que l'impôt en Grèce fait partie d'un système général sur les sources de revenu, et que, par conséquent, l'influence de l'impôt sur le marché intérieur sera uniforme; il reste alors au capital la ressource de s'évader à l'étranger; mais tandis que dans les pays, où l'on peut exercer un certain contrôle sur le capital placé à l'étranger (5), l'effet de cette évasion est restreint, en Grèce, où ce contrôle est inexistant (6), le capitaliste aurait beau jeu et ne serait pas touché par l'impôt.

Néanmoins, il y aura deux entraves à cette évasion.

D'une part, l'évasion ne sera tentée que vers les pays, qui présentent une rentabilité supérieure du capital où plutôt une sécurité plus forte; mais dans ces derniers pays, mieux organisés que la Grèce, il y a une imposition, et, par conséquent, l'impôt auquel

---

(1) Celui-ci varie suivant la sécurité du placement, le terme du remboursement, l'état du marché monétaire etc.

(2) Il donnera encore lieu à une capitalisation; cf. *Rapport des 4 savants à la S. D. N.* op. cit. p. 6: «Cette conséquence d'un nouvel impôt est encore accrue du fait de l'inégalité. Toute inégalité dans l'application d'un impôt accentue la rupture de l'équilibre économique entre les biens trop imposés et les biens insuffisamment imposés; dans certaines conditions, cette inégalité fait entrer en jeu des forces qui créeront un nouvel équilibre».

(3) Cf. SELIGMAN op. cit. p. 442 «.... Aussi le raisonnement d'après lequel l'imposition du capital en augmente la demande est insoutenable. D'autre part, l'argumentation suivant laquelle l'offre diminuera est plus plausible».

(4) Il poussera le capital à un placement plus lucratif qui lui permettra d'obtenir le même revenu net, après déduction de l'impôt; à cet effet, il changera de branche productive ou même de pays.

(5) P. ex. l'Angleterre, les États-Unis; cf. MERING op. cit. p. 210-11.

(6) Cf. le rendement faible de l'impôt de Grèce sur les valeurs mobilières étrangères et nos observations en p. 159.

ces capitaux tenteront d'échapper en Grèce, sera perçu au pays de leur immigration Or, dans ces cas, l'impôt de notre pays ne peut pas être considéré comme persécuteur du capital.

D'autre part, on ne doit pas méconnaître que *la «mobilité» du capital n'est pas absolue* (1); par conséquent la répercussion de l'impôt sur le débiteur ne se réalise pas toujours et le principe ci-haut énoncé subira des déviations (2).

Mais, l'élasticité ou l'inélasticité de la demande de capitaux, et respectivement l'inélasticité ou l'élasticité de l'offre, auront un effet capital sur l'incidence de l'impôt et sur le taux d'intérêt.

Dans le marché intérieur, en Grèce, qui ne joue pas un rôle important dans le mouvement international des capitaux et qui a souffert d'inflation monétaire, la demande de capitaux présente une inélasticité de très haut degré. L'incertitude monétaire et la baisse de confiance en l'avenir de son économie avaient poussé une grande partie de l'épargne, ou bien aux placements immobiliers, ou bien à l'évasion à l'étranger.

La masse, donc, des capitaux du marché intérieur étant restreinte et, par conséquent, la demande inélastique, le cas de l'incidence de l'impôt sur le capitaliste était presque exclu; et c'est le débiteur qui devait supporter, en totalité ou dans sa plus grande partie, la charge de l'impôt.

La demande de capital, qui est d'autant plus élastique que sont inférieures les différences de rentabilité du capital dans les divers placements, devenait en Grèce encore plus inélastique à

(1) Ce principe de la mobilité des capitaux n'est que relatif; Cf. les observations dans le *Rapport des 4 savants à la S.D.N.* p. 11-17; aussi SELIGMAN op. cit. p. 443 dit «... mais, dans la pratique, il arrive souvent que la mobilité du capital, absolue par hypothèse, soit contrebalancée par d'autres forces que l'on groupe sous le nom générique de frottement économique. On peut les classer de la manière suivante: 1) ignorance du capitaliste; 2) difficulté de déplacement du capital; 3) risque lié à l'émigration dans d'autres pays; 4) considérations sociales ou autres militant en faveur de la permanence du placement; 5) obstacles légaux».

(2) SELIGMAN op. cit. p. 445: «On peut donc exposer, comme règle générale que l'imposition des capitaux destinés à être prêtés sera transférée du créancier sur le débiteur, mais les conditions qui font obstacle à la mobilité absolue des capitaux peuvent être assez fortes pour empêcher cette répercussion de l'impôt de devenir tout à fait complète».

cause d'une grande inégalité de rendement dans la production (1). Cette raison, avec une prédilection du peuple pour certains placements, ne permettent pas la libre fonction de l'équilibre économique, qui renforcerait l'élasticité de la demande de capital.

Le taux très élevé de certains emprunts de l'État (2) tenait forcément, par sa concurrence, à un niveau très haut et très pesant pour les branches productives, le taux d'intérêt du marché (3).

Le taux d'intérêt, maintenu presque continuellement à un niveau très haut (4), constate l'exactitude des raisonnements ci-dessus.

L'application d'un impôt général sur les capitaux en Grèce aurait, donc, comme résultat une tendance à la hausse du taux de l'intérêt, ou, ce qui revient au même, un arrêt de la baisse que d'autres facteurs auraient pû provoquer (5).

Il est vrai que d'autres raisons, surtout la faible productivité

---

(1) Quoiqu'on ne pût pas préciser ces différences de productivité, dans notre pays, toutefois, elles sont notoires. L'*Annuaire économique pour 1931 etc.*, op. cit. p. 397, cite les taux de rendement que le dividende des banques représentait par rapport à la cote moyenne de leurs actions; ainsi pour 1931 on a 1,2 % à 7 % et pour 1930 2,1 % à 6,8 %.

(2) P. ex. l'emprunt dit des «échangeables» qui donnait un rendement d'environ 10 % sur la valeur en bourse, franc de tout impôt.

(3) M. ANDRÉADÈS, cf. ses articles, pense que l'industrie devait payer 15-20 % d'intérêt pour se procurer des capitaux.

(4) Le taux légal était 12% et le taux d'escompte de la Banque de Grèce était de 9 % à 12 %, en 1931. Mais un abaissement du taux est à enregistrer depuis le mois d'août de 1932. Cf. S.D.N. *Rapport du Comité Financier* sur la Grèce, op. cit. «...11) Le taux d'escompte de la Banque de Grèce a été diminué de 11 % à 9 % en août 1932. Dès lors les dépôts aux banques ont augmenté et les dépôts des banques privées à la Banque de Grèce s'accrurent au quadruple entre décembre 1932 et avril 1933. Ceci a beaucoup facilité le marché. Le taux d'escompte privé est descendu au-dessous de 11 % et le taux d'intérêt des dépôts a baissé de 6 % à 4 % pour les caisses d'épargne et de 4 % à 3 % pour les banques privées. Le taux d'escompte de la Banque de Grèce, en ce moment (6 juin) a baissé respectivement à 7 1/2 %». Le taux légal est diminué à 9 %.

(5) On remarquera peut-être que les lois contre l'usure mettraient une bride à cette tendance. Mais, cela est notoire (cf. pour les États-Unis les observations de SELIGMAN op. cit. p. 446), le prêteur trouvera toujours le moyen de s'exonérer sur l'emprunteur. C'est cette crainte, d'ailleurs, qui a incité le législateur hellène à prévoir des sanctions contre cette translation de l'impôt *(supra* p. 130 note 2).

de certains capitaux empruntés, ou leur improductivité complète [1], ou le fait que la productivité entre les mains de l'emprunteur n'est pas infinie et ne lui permet pas, par conséquent, de se procurer l'argent à tout prix, affaibliront l'intensivité de la demande de capital; mais en Grèce, l'insuffisance notoire de capital et un optimisme excessif quant à la productivité des capitaux dans les différentes branches [2], ont maintenu toujours cette demande dans son inélasticité.

Par conséquent, la formation de capital, sous toutes les formes de l'épargne, devrait être encouragée, de tout temps, mais surtout après la stabilisation monétaire, en Grèce. La crise, dont les effets désastreux ont été ressentis ces deux dernières années, est venue s'ajouter aux raisons qui militent en faveur de la formation de capital.

Voilà des raisons qui ont incité la Grèce à prendre des dispositions légales dégrevant l'épargne. De plus, le législateur, désireux de favoriser le développement de certaines branches, leur a octroyé des exonérations, qui équivalent à une baisse de l'interêt en leur faveur et à une capitalisation de l'impôt.

Encore plus de ce qui a prévalu pour le marché intérieur, l'offre de capital de l'étranger qui, en principe, est complètement élastique, le fut aussi pour la Grèce. Heureusement, la tâche très difficile d'attirer le capital étranger, le fut moins pour le rapatriement du capital national, évadé à l'étranger ou gagné et mis en réserve en dehors du pays [3].

Mais l'afflux du capital étranger, et, dans une certaine mesure, le rapatriement du capital national existant en dehors des frontières, ont nécessité, entre autres garanties, une exonération de

---

(1) P. ex. dans le cas d'emprunts de consommation contractés par l'État ou par des particuliers.

(2) Malheureusement, la Grèce, aussi, n'a pas échappé à l'optimisme excessif universel d'après-guerre et à la tendance de surproduction; mais son économie étant «peu profonde (cf. CHARITAKIS, op. cit. p. 538)» et ses marges petites, sa résistance aux crises est faible.

(3) Cf. les observations de M. ANDRÉADÈS calculant, en 1930, ce capital national de l'étranger à des sommes considérables; mais une grande partie a été dès lors investie dans des fonds publics de l'État hellénique, touchés plus tard par la suspension du service de notre dette publique; tandis qu'une autre partie du capital, non moins considérable, est perdue par suite de la crise dans les pays où ceci était placé.

l'impôt; exonération que la Grèce ne put qu'admettre comme la condition *sine qua non* de l'entrée du capital.

Voici les raisons pour lesquelles la Grèce s'est trouvée débitrice; et ainsi qu'il a été remarqué déjà, pendant les dernières dix années, le mouvement des capitaux vers notre pays a été considérable (1) (2). La plus grande partie de ces capitaux appar-

---

(1) D'après M. le Prof. D. STÉPHANIDÈS, op. cit., le capital étranger placé à long terme en Grèce se chiffre comme suit:

	millions francs or
a) depuis la libération jusqu'à 1879 (cf. p. 178).....	100.—
b) „ 1879 „ 1893 („ 197).....	750.—
c) „ 1893 „ 1922 („ 232).....	1.470.—
jusqu'au désastre micrasiatique, total	2.320.—
d) depuis 1922 jusqu'à 1930 (cf. p. 298).....	1.162.8
total de capitaux.....	3.482.8

Le capital placé après le désastre micrasiatique se décompose comme suit:

	millions francs or
fonds publics	907.8
emprunts de personnes juridiques	125.—
placements en entreprises privilégiées.....	70.—
„ à d'autres entreprises	60.—
	1.162.8

Ces chiffres ne contiennent pas les placements à court terme, mais qui ne sont pas importants (cf. *supra* p. 157 et *infra* note 2).

(2) Le CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE DE GRÈCE, dans une étude spéciale sur la *Dette Extérieure de la Grèce en 1932,* donne les chiffres suivants:

Dette extérieure publique	$ 282.100.000	soit Frs or	1.461.278.000	69.26 %
„ „ *privée*	„ 125.206.000	„ „ „	648.567.000	30.74 %
	$ 407.306.000	„ „ „	2.109.845.000	100.—

(N. B. La dette publique extérieure s'élève en total à $ 382.833.000, mais ce qui revient à des obligataires résidant à l'étranger ne se monte qu'à $ 282.100.000).

La dette extérieure privée, se décompose comme suit:

a) Emprunts de la communication	$ 3.4	mlns
b) „ de la navigation et des ports	„ 2.4	„
c) „ de l'industrie.....	„ 12.6	„
d) „ des banques.....	„ 31.4	„
e) „ du commerce.....	„ 35.2	„
f) Capital d'entreprises étrangères en Grèce.....	„ 15.1	„
g) Participation à des entreprises nationales	„ 15.1	„
h) Divers (dettes privées, propriété immobilière en Grèce etc.)	„ 10.-	„
	$ 125.2	mlns

tient à des étrangers, mais le capital national se trouvant hors des frontières a participé aussi à ce mouvement.

Il faut noter ici que l'importation de ces capitaux en Grèce fut acclamée comme un signe de bon augure ([1]). Mais des craintes aussi à ce sujet ont été formulées ([2]). Sans doute, l'utilisation qui en a été faite prête le flanc à des critiques sérieuses. On est, cependant, spontanément porté à être moins sévère dans sa critique, quand on prend en considération les difficultés, presque insurmontables, contre lesquelles ce pays, tant éprouvé, avait à lutter. Nous pensons, donc, que cette importation de capitaux, qui d'ailleurs cadre bien avec le programme de la Société des Nations et des conférences internationales pour le rétablissement de la

---

La *proportion par tête d'habitant* est :

dette extérieure publique	$	43.07
„ „ privée	„	19.13
total	$	62.20

En ce qui concerne le terme, la dette totale extérieure s'analyse en :

dette extérieure à long terme	$	357.951.000	87.89 %
„ „ „ *court* „	„	49.355.000	12.11 %
	$	407.306.000	100.—

D'après les chiffres ci-dessus, la dette publique extérieure entre les mains de capitalistes résidant à l'étranger s'élève à 74 % du total de cette dette extérieure. Mais il faut observer qu'une grande partie de ces titres placés à l'étranger appartient aux grecs de l'étranger. Par des personnes compétentes *il a été évalué que le capital national participe dans une proportion de plus de 50 % à notre dette extérieure; le Rapport du Comité Financier de la S. D. N.* sur la Grèce, op. cit., cite ce renseignement. Le journal «*Proïa*» d'Athènes du 25 juin 1933 estime que les titres de nos emprunts contractés avant la stabilisation de 1928 ont presqu'entièrement passé entre les mains helléniques.

([1]) Cf. A. DIOMÈDE, gouverneur de la Banque de Grèce, déclarations publiées à «Eleftheron Vima» du 15 janvier 1928, *Comment de capitaux nouveaux afflueront au pays.* Du même, *Rapport sur le bilan de la Banque pour l'année 1930,* p. XVIII.— J. DROSSOPOULOS, gouverneur de la Banque Nationale de Grèce, *Rapport pour 1929 présenté à l'assemblée des actionnaires.*— G. MARIS, ministre des Finances, *Rapport sur le budget de l'année 1930 - 31.*

([2]) Cf. STÉPHANIDÈS, op. cit. p. 299; cf. surtout les observations de M. ANDRÉADÈS trouvant que la Grèce emprunte trop; M. ZOLOTAS fait la distinction entre la «rentabilité» et la «productivité» des emprunts et indique les dangers auxquels un pays peut s'exposer à cause du sens large des «emprunts productifs».

libre circulation des capitaux entre les différents pays ([1]), ne saurait trouver d'oppositions absolues. Cependant, on doit, en principe, s'abstenir dorénavant d'importer des capitaux qui ne seraient pas directement employés à l'aménagement du pays et à l'augmentation immédiate du revenu national.

La législation fiscale hellénique a admis, comme règle, que l'entrée de capitaux est avantageuse pour le pays; s'abstenant de toute intervention, elle laisse à l'économie nationale l'initiative de déterminer les cas dans lesquels une pareille importation de capitaux serait nécessaire et avantageuse, ainsi que leur attribution.

Mais *quels étaient les effets de cette politique sur l'imposition ?*

En conformité avec les principes précités, et à cause du fait que dans notre cas l'emprunteur était le plus faible ([2]), le législateur hellène a pris diverses dispositions d'exonération.

Il a d'abord exempté les sociétés anonymes, et par conséquent les banques aussi, de tout impôt sur les intérêts qu'elles touchent, qui ne sont taxés qu'en tant que partie du dividende distribué. Il en a aussi exempté les intérêts de dépôts de toute nature auprès des banques, contribuant ainsi à la réduction du prix de revient des capitaux de la banque. Tout particulièrement en ce

---

([1]) Pour les questions de la double imposition et évasion fiscale, au point de vue international, concernant la Grèce, voir : G. MANTZAVINOS, directeur général de la Comptabilité au Ministère des Finances, membre du Comité Fiscal de la Société des Nations, *La 3me session du Comité Fiscal de la S. d. N. Le problème de la double imposition,* article dans la revue «Ergassia» du 25 juillet 1931.— P. DERTILIS, inspecteur de Finances, prof. agrégé à l'Université d'Athènes, *Double imposition internationale,* Athènes, 1932.— M. CARROLL, chargé, par le Comité Fiscal de la SOCIÉTÉ DES NATIONS, de l'étude sur la ventilation des bénéfices, Déclarations publiées dans la revue d'Athènes «Phorologhiki Épithéorissis» de janvier 1932.— A. SBAROUNIS, *Double imposition et évasion fiscale,* articles dans la revue «Ergassia» des 22 et 29 août, 5 et 19 septembre, et 3 octobre, 1931, et des 6 et 13 février 1932. Du même, *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Grèce, Rapport à la SOCIÉTÉ DES NATIONS* (sous presse).

([2]) On voit, dans sa pleine ampleur, appliqué le principe du rejet de l'impôt par le plus fort sur le plus faible. Sur ce principe, cf. les observations de G. JÈZE, citées par nous en p. 91 note 3 ; cf. aussi O. MERING, op. cit. p. 18, ses remarques sur les opinions de *A. Wagner, Seligman* et surtout de *Ch. Lauwereyns* (qui trouve que la solution de la question est donnée par le «droit du plus fort»).

qui concerne les entreprises industrielles et les mines de lignite, la loi prévoit une exemption spéciale pour les emprunts que ces entreprises contractent [1].

C'est en conformité avec ces principes généraux, que furent exemptés d'impôts divers revenus provenant de capitaux importés de l'étranger. Mais aussi d'une manière plus générale, la Grèce, en suivant les directives formulées par la S. d. N. sur ce chapitre, a introduit dans sa législation certaines exemptions, accordées à condition de réciprocité, ainsi que des dispositions tendant à éviter la double imposition [2].

Qu'il nous soit permis de considérer comme un sacrifice, à la charge des impôts directs, les recettes qui échappent au budget en raison de ces exemptions, qui du reste sont contraires au principe de l'universalité de l'impôt.

Certainement il y aura des objections à cela [3]. Mais nous

---

(1) *Supra* p. 129 et 131.

(2) *Supra* p. 129 à 132.

(3) On peut y apporter deux objections principales :

a) D'après le principe posé dans le rapport des quatres savants (BRUINS, EINAUDI, SELIGMAN, STAMP, op. cit.) à la S. d. N., relativement à la circulation des capitaux, l'État du domicile de celui qui bénéficie de ces revenus doit avoir la priorité fiscale. Par conséquent, l'État de la source (la Grèce aussi), en s'abstenant d'imposer le revenu en question, ne fait aucun sacrifice. On doit cependant se rappeler que l'opinion de ces quatre savants n'a pas encore été pleinement adoptée dans la pratique par les États, et c'est pourquoi la Grèce, en se conformant unilatéralement et sans contre-acceptation du même principe par les autres États, fait un sacrifice.

b) Le capitaliste étranger qui se trouve dans une situation privilégiée vis-à-vis de notre pays, posera toujours des conditions, qui feront rejeter le fardeau de l'impôt sur notre pays débiteur. On doit, cependant, objecter à cette remarque, que l'exemption constitue toujours un encouragement pour les branches qui emploient le capital étranger et par conséquent une prime en faveur de l'économie nationale et à la charge du budget de l'État. En ce qui concerne les emprunts nationaux, nous devons faire des distinctions. Si ces emprunts sont contractés dans le but spécial d'accroître la productivité du pays (p. ex. emprunts pour es travaux dits «productifs»), ou sont destinés à une partie déterminée de la population (p. ex. emprunt dit «des réfugiés»), nous sommes, même dans ce dernier cas, en présence d'une charge budgétaire pour l'accomplissement de buts spéciaux déterminés; d'ailleurs même appliqué aux emprunts déstinés à des besoins généraux de l'État, l'exonération constitue une perturbation dans la répartition des charges fiscales.

pensons, qu'il ne serait pas injuste de traiter ces exonérations, accordées aux capitaux importés de l'étranger, pour la plupart au moins, comme des sacrifices du budget en faveur de l'économie nationale, sacrifices du domaine des impôts directs.

La diminution de rendement des impôts directs, en vue d'encourager l'importation de capitaux de l'étranger dans le pays, est considérable(1).

---

(1) Voici quelques éléments de calculs : D'abord, en ce qui concerne la dette publique, nous remarquons qu'il n'y a pas d'éléments exacts relatifs aux détenteurs de ces emprunts se trouvant à l'étranger. M. le Prof. X. ZOLOTAS, *La charge de la dette publique en Grèce,* en grec, Athènes, 1931, en se basant aussi sur une ancienne opinion de M. A. ANDRÉADÈS, estime que les 85 % des emprunts de la Grèce en or, se trouvent entre les mains de capitalistes étrangers ou de capitalistes hellènes résidant à l'étranger. Le CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE en admet 74 % (cf. *supra* p. 165 note 2). En admettant un chiffre de 75 % nous avons un paiement annuel d'intérêts à l'étranger de 72 mln de francs or.

En ce qui concerne les autres capitaux en Grèce, en se basant sur les recherches de M. M. ZOLOTAS (op. cit. p. 33), STÉPHANIDÈS (op. cit. p. 213), A. CAPSALIS *(La balance des comptes de la Grèce,* Lausanne, 1927, p. 214), de la BANQUE DE GRÈCE et du CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE *(supra* p. 165 note 2), on pourrait évaluer le rendement annuel des capitaux étrangers en Grèce (excepté les emprunts publics), au taux de 7 %, à environ 42 millions de francs or.

Par conséquent, *le revenu qui est ainsi exporté à l'étranger annuellement s'élève à 114 millions de francs or environ.*

En ce qui concerne la question du montant de ce revenu qui est exempt d'impôt, on doit noter que celui payé pour les intérêts d'emprunts nationaux est entièrement exempté. Mais même sur le reste une grande partie en est aussi exemptée, étant donné que le capital étranger, sauf pour quelques cas de placements plus anciens, est d'habitude investi, surtout après le désastre de l'Asie Mineure, sous forme d'entreprises privilégiées ou autres, pour lesquelles, cependant, la loi prévoit une exemption expresse. Nous estimons, donc, qu'au moins la moitié des capitaux ainsi placés sont exemptés d'impôt.

En conséquence, le revenu annuel exempté s'élève au moins à 90 millions de francs or, et le sacrifice budgétaire (à 18 % d'impôt) *17 millions de francs or, soit drachmes «stabilisées* (de 1927)» *255 millions, mais dont les quatre cinquièmes* (c. à d. 205 millions) *concernent les fonds publics et plus de 50 millions l'économie privée.* Il est bien entendu que tous ces calculs visent à des conditions normales sans prendre en considération l'irrégularité récente dans le service des emprunts.

La diminution des mêmes recettes, par suite des autres exonerations, n'est pas insignifiante, non plus (1).

On se demandera, enfin, *quels ont été les effets de cette politique sur l'épargne et sur l'intérêt? Les sacrifices du fisc, si considérables, ont-ils été efficients et soulagé l'économie nationale?*

Pendant les premières années qui suivirent la stabilisation, on ne saurait le nier, les capitaux du pays sont accrus (2) et le capital de l'étranger a afflué abondamment dans le pays (3). Mais, d'autre part, une ferveur d'action économique, maintenant la demande du capital inélastique, ne permettait pas un abaissement du taux (4). Malgré cette politique de favorisation du capital, la

---

(1) 1° Les intérêts payés par les Banques, s'élevant à 350 millions de drs environ (c. à d. 500 millions cf. p. 150, note 1 cas *ια* moins une somme de 150 millions évaluée pour les emprunts de l'étranger), auraient contribué pour environ 60 millions drs d'impôt.

2° Les intérêts encaissés par les Banques, s'élevant à 300 millions de drs environ (c. à d. 1082 mln cf. p. 150 note 1 cas *ζ*, moins a) 430 mln intérêts de fonds publics possédés par les Banques et b) 350 mln intérêts du débit — *supra* 1° — pour éviter un double emploi), auraient contribué 50 mln drs d'impôt.

3° Les intérêts des fonds publics (de la dette intérieure et de la dette extérieure) placés dans le pays, auraient contribué (293 mln de drs, cf. p. 157 note 2, moins 205 mln drs cf. p. 169 note 1) pour 88 mln drs d'impôt.

4° Les autres intérêts exemptés auraient payé une somme d'impôt qu'on ne peut pas préciser, mais qui doit dépasser les 10 millions de drs.

Le total des sacrifices du fisc, du chef de ces exonérations, doit, donc, dépasser 210 millions de drachmes, dont 90 millions concernent les intérêts de fonds publics et le reste de 120 millions les intérêts de dett s privées et des dépôts en banque.

(2) La marche des dépôts à la *Banque Nationale de Grèce* (Cf. *Compte rendu des opérations des années 1931* et *1932* présenté par le gouverneur M. J. DROSSOPOLOS, Athènes, p. 4) est assez indicative: le montant total des dépôts (à vue, en caisse d'épargne, permanents et à terme) était:

au 14 mai 1928.....	4,809	millions de drachmes
„ 31 décembre 1928.....	5,279	„ „ „
„ „ „ 1929.....	6,211	„ „ „
„ „ „ 1930.....	6,865	„ „ „
„ „ „ 1931.....	7,473	„ „ „
„ „ „ 1932.....	7,674	„ „ „

(3) Cf. *supra* p. 165 note 2.

(4) M. MICHALACOPOULOS, op. cit., observe que «toute institu-

crise, dont les causes ne peuvent pas être recherchées ici, n'a pas été écartée; et ses effets désastreux ont prouvé que la politique des taux d'intérêts élevés n'est pas toujours recommandable.

Or, l'exonération d'impôts, accordée aux capitaux, s'avéra d'une utilité douteuse.

La Grèce suit à présent, par la voie légale et par tout autre moyen, une politique de réduction du taux de l'intérêt (1). Voici une circonstance où l'exonération de l'intérêt de l'impôt acquiert plus de valeur, vu les marges plus étroites que laisse la crise. Mais nous doutons fort qu'elle soit efficace.

De plus, l'État doit toujours se poser la question: entre la répartition équitable des charges et la favorisation du marché des capitaux qu'est-ce qu'il faut préférer (2)?

---

tion étatique, sémi-étatique ou privée augmentait ses taux d'intérêt pour attirer les dépôts» et que cette concurrence préparait «aucun bien et pas mal de maux».

(1) C'est la politique inaugurée par le cabinet Vénizélos depuis le mois d'août 1932 (cf. *supra* p. 163 note 4).

Dernièrement elle fut généralisée, par le cabinet Tsaldaris, grâce surtout à l'initiative du ministre des Finances M. S. LOVERDOS, qui pense (op. cit.) que les crises portent leur remède en elles-mêmes: la réaction.

M. MICHALACOPOULOS (op. cit.), qui approuve cette politique d'abaissement du taux, recommande des mesures plus radicales, tendant à la réduction, pour l'avenir, des taux sur les dettes de l'État (conversion) et privées déjà contractées (une sorte de σεισάχθεια partielle). Il pense que cette mesure, quoique portant un coup au crédit, ne sera qu'une suite d'autres mesures, déjà prises, non moins préjudiciables au crédit: deux scissions du papier-monnaie (en 1922 et en 1926); confiscation partielle des dépôts en banque en monnaie d'or (1922); loi de la «conversion en drachmes» (1932); consolidation de la dette de bons du trésor (1926); suspension du paiement des dettes (1932); le cours forcé (1932). La mesure proposée aidera, d'après M. Michalacopoulos, à la liquidation définitive de la crise; elle mettra, de plus, sur le même pied les prêteurs de l'État (déjà touchés par la suspension du service de la dette publique) et ceux de l'économie privée.

(2) O. MERING op. cit. p. 209-10 pense: «On ne peut pas se prononcer généralement, si l'avantage des finances publiques et surtout l'avantage que l'étranger participe aux dépenses publiques du pays, l'emporte sur le désavantage précité (que la demande intérieure de capital est moins satisfaite) ou non. Plus les besoins de capital sont grands pour l'économie intérieure, et plus la recherche de capitaux pour le développement de l'économie entière est importante, d'autant

L'inélasticité de notre demande de capitaux plaide en faveur de l'exonération, ainsi que nous l'avons vu. Mais la répartition des charges fiscales est si déplorable en Grèce [1], qu'elle nécéssite, entre autres, la restriction des exemptions au minimum.

L'exonération des capitaux est justifiée aussi par la protection de l'épargne. Nous reconnaissons cet argument comme vraiment important. Nous ajoutons, même, que l'épargne est une vertu traditionnelle de la nation; elle s'avéra d'un précieux appui pour la nation dans l'adversité; elle mérite, donc, tout sacrifice.

Mais l'épargne ne revêt pas seulement la forme de valeurs mobilières.

Pourquoi ne devrait-on pas exempter l'épargne, et le capital venant de l'étranger, s'ils sont directement investis dans la propriété bâtie on non bâtie, dans les entreprises, etc? Ces placements, non seulement constituent de l'épargne, mais de plus, ils satisfont aux besoins du marché des capitaux, car ils en diminuent la demande [2]. Certainement, dans un système fiscal pesant comme le nôtre, les charges épargnées aux valeurs mobilières, étant forcément compensées par des impôts sur d'autres sources de revenus ou par des taxes de consommation, frappent d'un autre côté l'économie nationale et même l'épargne.

En concluant, nous sommes d'avis que, en principe, les mesures prises en faveur des capitaux (valeurs mobilières) provenant de l'épargne et de l'étranger sont justifiées. Mais pour des raisons de justice fiscale, et même pour des raisons économiques, ce principe

---

plus pesant sera ce désavantage. Pour l'Allemagne même, ce désavantage est certainement affaibli par le fait que, pour les emprunts extérieurs, une exemption de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières peut être, et en fait est, accordée exceptionnellement».

(1) Voir des détails *infra* à la 3me Partie de la présente étude.

(2) Cf. SELIGMAN, op. cit. p. 438: «... S'il (le capitaliste) place dans une affaire, la demande des capitaux empruntables diminuera autant que l'offre, car il fait tout simplement ce que l'emprunteur eût fait. Le taux de l'intérêt n'augmentera donc pas. S'il place ses capitaux sous forme fixe ou en bien-fonds, le taux de l'intérêt ne tendra certainement pas à s'élever; car tout placement important sous forme de capital fixe libère une même somme de capital circulant, c'est-à-dire le prix d'achat du capital fixe».

Cf. aussi O. MERING, op. cit. p. 202.

ne peut être admis, comme absolu, mais avec une certaine relativité: plusieurs exonérations peuvent être abolies (1).

De plus, nous n'admettons pas que l'impôt, dans les circonstances actuelles, joue un rôle décisif en faveur de l'afflux de capitaux dans un pays; des facteurs liés à la sécurité de ces capitaux les incitent à choisir le placement dans tel ou tel pays; en réalité, l'impôt, étant une partie du revenu qui est une partie du capital, n'ifluence pas les décisions du capitaliste. Et la Grèce, qui s'efforce en ce moment de rétablir son crédit, doit porter son attention à inspirer au capital la confiance et à le rassurer de sa sécurité; le bénéfice de l'exonération de l'impôt vient au second rang.

6. Rendement de l'impôt.

Le rendement de l'impôt va toujours en s'améliorant, malgré la défectuosité du système et les nombreuses exemptions; de plus, il est satisfaisant en comparaison avec le passé (2). Il faut signaler surtout que *l'imposition des valeurs mobilières, insignifiante avant la réforme de 1919, tient aujourd'hui une place importante dans le cadre des recettes, ayant dernièrement atteint un rendement presque septuple de l'ancien. Son rendement représentait en 1915 3 %, en 1920-21 5 % et en 1931-32 14 % du total des impôts directs* (3).

Il serait peut-être intéressant de savoir quel rendement aurait

---

(1) P. ex.: exemption des entreprises qui seront fondées par le capital étranger; exemption des intérêts sur les placements à court terme de capital de l'étranger, étant donné que ceux-ci ne peuvent pas être disposés dans des améliorations sérieuses et de longue durée de notre économie, et que, de plus, leur retrait subit pourrait provoquer une perturbation; exemption des intérêts encaissés par les sociétés anonymes; certaines autres exemptions concernant les capitaux du marché intérieur, etc.

(2) Voir les chiffres respectifs aux tableaux de l'Annexe. Le rendement de 2,1 millions de drachmes or de 1915 s'est élevé à 7.— mln en 1930-21 à 11,1 mln en 1927-28, à 12,3 mln en 1930-31 et à 13,5 mln en 1931-32, l'impôt extraordinaire sur les bénéfices des sociétés anonymes (loi 2965, cf. p. 132 note 3) non compris; en 1932-33 le rendement en drachmes papier marque une petite chute, mais à cause de la baisse de la devise nationale, son équivalent en or accuse une diminution au-dessous de la moitié de 1931-32.

(3) Les taxes de transmission et les impôts successoraux non compris dans le total.

atteint cette rubrique, dans le cas où les exonérations, dont nous avons parlé plus haut, n'auraient pas été accordées sur une si grande échelle.

La diminution des impôts directs par suite de ces exonérations a été évaluée plus haut à 470 millions de drachmes [1], y compris la dette publique et le capital provenant de l'étranger. Nous avons admis que les exemptions accordées sont, pour la plupart, justifiées par les conditions spéciales de la Grèce, mais que certaines d'entre elles pourraient être abolies.

Or, une modification de l'imposition dans les directions expliquées aux chapitres qui précèdent [2] *pourrait ajouter 50 millions de drs au moins au rendement moyen déjà acquis de 200 millions de drachmes.*

CONCLUSION

L'impôt sur les revenus des valeurs mobilières est sans directive certaine, en ce qui concerne la société anonyme nationale. Son imposition doit suivre un système dualiste, soit 1) sur les bénéfices réalisés d'après la catégorie D, et 2) sur les bénéfices distribués d'après la catégorie C, mais à des taux modérés.

La politique suivie en faveur de l'exemption du capital affluant de l'étranger est saine, sans aucun doute. D'ailleurs elle cadre parfaitement avec les vœux exprimés dans les rapports et les divers travaux, faits sous les auspices de la Société des Nations ou sur l'initiative d'éminents hommes d'État, et tendant à un internationalisme économique.

---

(1) Ce montant s'analyse comme suit:

a) Dette nationale (cf. p. 157 note 2).	290	mln drs
b) autres obligations (cf. p. 157 note 3)	10	„ „
c) capitaux de l'étranger (la dette publique non comprise, cf. p. 169 note 1)	50	„ „
d) autres capitaux exonérés (cf. p. 170 note 1)	120	„ „
Total.....	470	mln drs

C. à d. que l'impôt direct disposé aux buts précités s'élève à 470 millions, ou, la dette nationale non comprise, à 180 millions de drachmes.

La recette moyenne de 200 millions de drachmes atteinte jusqu'à présent s'élèverait, donc, à 670 millions, ou, la dette publique exemptée, à 380 millions de drachmes.

(2) Remaniement de l'imposition des sociétés anonymes (cf. p. 156) et abolition de certaines exonérations (cf. p. 173 note 1).

L'immunité des revenus des fonds d'État, quoique condamnée par la science, ne peut donner lieu à une suggestion quelconque, vu qu'elle a été réglée au moment où les emprunts furent émis.

Mais il y a une série d'autres exemptions, qui ne sont point justifiées. Leur compression, dans la direction indiquée aux remarques faites ci-haut, desservira sérieusement l'universalité de l'impôt.

La ligne générale de conduite, poursuivie par la législation, est le soulagement, sinon le favoritisme du capital de valeurs mobilières, sous le prétexte que celui-ci alimente et rafraîchit les sources productives du pays. Une telle politique a pour résultat de faire retomber la charge fiscale sur les classes productives sous d'autres formes; du reste, la protection du capital mobilier est poussée à l'excès. Des considérations de justice nécessitent une modification du système en vigueur même sur ce point.

CHAPITRE V

BÉNÉFICES D'ENTREPRISES COMMERCIALES ET INDUSTRIELLES

IMPÔT DE LA CATÉGORIE D ET IMPÔT DE LA PATENTE

LA FORME ORIGINELLE DE L'IMPÔT ET SON ÉVOLUTION

L'impôt de la catégorie D, avec ceux des catégories F et G, a remplacé les impôts suivants:

a) L'impôt de la patente des Anciennes Provinces,

b) L'impôt de la patente de l'île de Crète.

L'application de l'impôt cédulaire de la catégorie D a constitué la partie la plus importante de la réforme de la loi 1640, car l'assiette de ce nouvel impôt n'avait aucune similitude avec les anciens impôts, en vigueur jusqu'alors. Tandis que l'ancien impôt de patente était basé sur des indices extérieurs [1], sans que le revenu net du contribuable fût pris en considération, la nouvelle loi, écartant tous les anciens critères, introduisit comme critère unique pour l'application de l'impôt, le *revenu net* que le contribuable a tiré de son entreprise commerciale. Le mode de détermination de la matière imposable, c. à d. du revenu net, a été très nettement spécifié par la loi et ne s'écartait pas beaucoup des règles généralement admises dans le commerce.

Furent aussi soumises à l'impôt de cette catégorie les sociétés anonymes étrangères.

Le système d'impôt sur le revenu net présuppose, évidemment, la connaissance exacte des bénéfices réalisés par l'entreprise. Mais non seulement il était difficile pour l'autorité fiscale de vérifier ces bénéfices, mais très souvent le contribuable lui-même, ne tenant pas de livres réguliers, n'était pas en mesure de les déterminer avec une exactitude suffisante. Et comme presque tous les petits contribuables et une partie considérable

---

[1] *Supra* p. 24.

des moyens et gros contribuables ne tenaient pas de livres réguliers, le recours à des indices devint inévitable même pour l'application du nouvel impôt.

Cependant, ces indices non seulement n'étaient pas indépendants du revenu net, mais, au contraire, ils avaient pour but principal la détermination approximative du revenu net effectif. Le plus essentiel de ces indices consistait, à défaut de livres régulièrement tenus, à prendre en considération le montant du revenu brut, c. à d. *le chiffre d'affaires* de l'entreprise, et à le multiplier par un *coefficient* donné de bénéfice net.

Au cours de l'*année fiscale 1919-20,* les diverses questions d'imposition furent réglées de cette façon. De plus, la loi prévoyait une déduction pour minimum d'existence et une autre de progression (1) (2).

Durant l'*année 1920-21,* les déductions de progression furent abolies (3). Parallèlement à ces impôts on appliqua un *droit de patente fixe* (4).

Pendant les *années 1921-22 et 1922-23* la loi relative à l'impôt sur le revenu net continua d'être appliquée sans aucune modification.

Le droit de patente resta le même pendant l'année 1921-22 et fut fixé au triple pendant l'année 1922-23 (5).

En *1923-24,* diverses modifications furent apportées à l'impôt de la catégorie D. La déduction pour minimum d'existence fut

---

(1) La loi prévoyait qu'un montant de 1.200 drachmes serait exempt d'impôt comme minimum d'existence ; ce montant pourrait aller jusqu'à la somme de 2.400 drachmes en cas de charges familiales. La somme restant après cette déduction, n'était pas entièrement soumise à l'impôt, mais elle était diminuée par des déductions de graduation, visant au dégrèvement partiel des revenus de moindre importance. Le montant restant enfin après ces déductions était soumis à l'impôt au taux de 6 %.

(2) Pendant cette année l'impôt sur les bénéfices extraordinaires de guerre *(supra* p. 32) fut également en vigueur.

(3) Et le taux général fut augmenté à 8 %.

(4) Ce droit était général pour tous ceux qui exerçaient une entreprise commerciale ou une profession libérale ; il variait de 5 à 25 drachmes pour chaque contribuable, suivant la population de la ville.

(5) L'impôt sur les bénéfices extraordinaires, aboli en 1921-22, fut de nouveau mis en vigueur dès l'année 1922-23.

augmentée [1] et divers revenus, considérés jusqu'alors par la loi comme constituant une *plus-value spontanée du capital,* furent désormais soumis à l'impôt pour leurs 4/5 [2].

De même une modification essentielle fut apportée, au cours de cette année, à la procédure de l'assiette de l'impôt. La loi disposait que pour les contribuables qui ne tenaient pas de livres réguliers, des *commissions mixtes de fonctionnaires et de commerçants* feraient le contrôle fiscal et l'évaluation du bénéfice imposable [3]. La validité des rôles, ainsi établis, pourrait être prorogée par décret pour une période de trois ans.

Le droit de patente fut également décuplé pendant cette même année [4].

Pendant l'*année 1924-25,* aucune modification ne fut apportée.

Dès l'année *1925-26* on note un effort plus radical, en vue de la régularisation de l'impôt sur les entreprises commerciales et industrielles en général.

---

(1) Elle fut portée à 4.000 drachmes, mais, les autres diminutions pour charges familiales abolies, le taux d'impôt fut maintenu à 8 %.

(2) D'après l'art. 4 de la loi, furent soumis à l'impôt :

a) les bénéfices réalisés par la cession d'une entreprise commerciale, d'une raison sociale (*goodwill* ou propriété industrielle), etc.

b) les bénéfices réalisés sur la cession d'un contrat de bail ou d'un autre droit quelconque, et

c) la plus-value spontanée du capital employé dans la gestion de l'entreprise, sauf celle d'immeubles, déjà soumise à un impôt spécial (*supra* p. 54, note 1).

Le revenu ou la plus-value, réalisés dans ces trois cas, furent soumis à l'impôt non pas pour leur montant entier, mais pour les quatre cinquièmes ; on a considéré que ces revenus ne sont pas le résultat d'une seule année, celle pendant laquelle ils ont été réalisés, mais de plusieurs, et que ce serait une charge très lourde pour les contribuables de les soumettre pour le tout à l'impôt cédulaire de la catégorie D, aussi bien qu'à l'impôt progressif global.

(3) Pendant l'application de l'impôt sur les bénéfices extraordinaires, on avait essayé, avec succès, le système du contrôle des contribuables au moyen de commissions consultatives composées de contribuables. Ce procédé fut trouvé bon et appliqué largement, avec la différence qu'à l'impôt sur le revenu les décisions de la commission avaient un caractère obligatoire pour l'agent du fisc, qui ne pouvait les modifier qu'en assumant la charge de la preuve.

(4) En raison de la chute de la drachme.

Conjointement avec un remaniement des taux [1], on a également cherché à simplifier l'application de l'impôt. A cet effet, le minimum exonéré fut porté à 25.000 drachmes, mais, par contre, le droit de patente fut élevé aussi [2] [3].

On essaya aussi d'appliquer le système de l'imposition des commerçants faite par eux-mêmes, système essayé dans d'autres pays déjà [4]. Il fut décidé que chaque organisation ou corporation commerciale devrait former un «*collège de contribuables*». Une commission serait attachée à chaque «collège» et cette commission, élue par les contribuables mêmes, procéderait au contrôle fiscal. Malheureusemet le système aboutit à un échec [5].

Pendant l'*année 1926-27* on procéda à *une simplification encore plus grande* de l'impôt sur les entreprises commerciales.

---

(1) Il a été dit (*supra* p. 46) que cette année l'impôt sur les bénéfices extraordinaires avait été aboli et des pourcentages additionnels ont été ajoutés aux taux des impôts cédulaires. Ainsi le taux fut porté à 14 %.

(2) Tout d'abord le minimum d'existence fut augmenté à 25.000 drachmes, toujours déduites du revenu imposable. Mais étant donné qu'un grand nombre de contribuables, n'ayant qu'un revenu inférieur à 25.000 drachmes, aurait été ainsi exempté d'impôt sur le revenu net, il fut décidé que ceux-ci payeraient le droit de patente, qui fut augmenté et fixé entre 100 et 800 drachmes, suivant le nombre d'habitants de la ville ou du village dans lequel l'entreprise était exercée. Ceux qui avaient des revenus supérieurs à 25.000 drachmes étaient soumis au droit de patente de leur ville, ainsi qu'à l'impôt sur le revenu net de la catégorie D pour le montant de leur revenu excédant les 25.000 drachmes exonérées.

(3) Nous devons signaler ici qu'une autre disposition générale a été prise au cours de cette année, prévoyant qu'à part les indices déjà admis par la loi, il était possible de fixer d'autres indices additionnels, ainsi que de procéder, par décret, à la création de Commissions Consultatives.

(4) En Allemagne au *Gewerbesteuer* (voir NITTI, op. cit. vol. II, p. 84-90); en Angleterre le système analogue des *Commissioners*.

(5) La Commission serait compétente pour procéder à l'examen des déclarations des membres du «collège», aussi bien de ceux qui tenaient des livres réguliers, que des autres. La Commission devait contrôler ces déclarations et en inscrire les résultats sur des rôles, dans lesquels elle devait comprendre même ceux qui n'avaient pas soumis de déclaration.

Ces rôles étaient communiqués aux membres du «collège», qui, en cas de contestation, avaient le droit d'en faire appel. Les rôles, ainsi que toutes les instances éventuelles, étaient ensuite soumis à l'Éphore (agent du fisc) compétent. D'abord, il était prévu que ces rôles devaient être

On a introduit *l'impôt de la patente* (1) *sur les bénéfices jusqu'à 150.000 drachmes* pour les personnes physiques, et on a conservé l'impôt de la Catégorie D sur les bénéfices dépassant cette somme.

On appliqua aussi sur *les navires grecs* un impôt de patente variant d'après le tonnage et on abolit l'impôt de la catégorie D. De même l'impôt sur les ingénieurs et architectes fut transformé en impôt de patente.

Le taux de l'impôt de la catégorie D resta le même qu'en 1925-26.

Pendant l'*année 1927-28,* continua à être en vigueur l'impôt de la patente pour les revenus inférieurs à 150.000 drs., l'excédent étant soumis à l'impôt sur le revenu de la catégorie D. En vue

---

obligatoires pour l'Éphore, qui n'avait qu'un droit d'instance, la charge de la preuve dans ce cas lui incombant.

Malheureusement, soit à cause de la nouveauté du système, soit à cause du mauvais choix des membres des commissions, le système ne donna de résultats satisfaisants que pour un nombre restreint de «collèges». Un amendement de la loi établit, donc, que les rôles ainsi préparés n'auraient qu'un caractère consultatif pour l'Éphore, qui aurait le droit de procéder à l'inscription aux rôles pour des sommes supérieures à celles fixées par le «collège».

(1) Sur la proposition de M. D. Tantalidès, ministre dans le gouvernement de la dictature Pangalos, le décret-loi du 18 avril 1926 et le décret-loi du 15 juillet 1926 furent promulgués, établissant le nouveau système d'imposition, admettant un projet élaboré par M. M. *J. Nicolopoulos* (actuellement président à la Cour des Comptes) et *J. Sakellion* (actuellement vice-président à la même Cour), anciens fonctionnaires de Finances. Le premier décret fixait à drs 77.500 la limite d'application de l'impôt, en divisant les contribuables en 15 classes ; le second décret porta la limite à drs 147.500 et fixa 22 classes de contribuables, pour chacune desquelles l'impôt était spécifié dans le décret.

Le classement de chaque contribuable dans la classe convenable était fait par une commission, d'après un système analogue à celui en vigueur aujourd'hui *(infra* chapitre respectif). Mais le système était arbitraire, car le classement ne dépendait pas du revenu du contribuable, mais de l'opinion de la commission sur la capacité de paiement du contribuable. En outre, en ce qui concerne les professions libérales, le système, progressif pour les contribuables de la patente, devenait dégressif pour les revenus supérieurs soumis à la catégorie G.

Pour plus de détails voir: TH. MERTICOPOULOS, *Les impôts sur les revenus, l'impôt de la patente etc.* (en grec), rapport soumis à la Commission d'étude des impôts directs, publié dans la revue «Oecono-

d'appliquer les dispositions prises en 1925 (1) relativement aux indices et aux commissions consultatives, un décret fut rendu, réglementant la formation de *commissions consultatives* en matière d'impôt sur le revenu de la catégorie D. Par ce système, les cas de contrôle inquisitorial furent restreints au minimum (2).

---

mologos» d'Athènes du 2 mars 1929.— A. SBAROUNIS, *L'imposition des entreprises commerciales et industrielles* (en grec), rapport soumis à la même commission, publié dans la revue «Oeconomologos» d'Athènes du 23 mars 1929.

(1) En ce qui concerne le taux de l'impôt sur le bénéfice net, il reste inchangé, sauf pour les sociétés anonymes étrangères, pour lesquelles nous renvoyons au chapitre relatif.

(2) Décret du 13 septembre 1927. Ces nouvelles commissions n'avaient qu'un caractère purement consultatif pour l'Éphore, qui était libre de ne pas demander leur convocation et de procéder lui-même au contrôle. Le Ministère, cependant, à la suite de demandes formulées par les diverses organisations commerciales, donna l'ordre à tous les Éphores de n'effectuer le contrôle que par l'intermédiaire de ces commissions.

D'après le décret, qui, soit dit en passant, s'applique aussi à la catégorie G, *la commission doit se baser sur différents indices,* afin de fonder son opinion. Elle ne doit quand-même pas appliquer des multiples fixes de tel ou tel élément, mais elle tâche d'*évaluer aussi exactement que possible le revenu réalisé par le contribuable.*

A cet effet, elle doit prendre en considération :

a) La déclaration du contribuable et les éléments de contrôle fournis par l'agent du fisc.

b) La nature du métier ou de la profession, la clientèle et l'importance des affaires du contribuable.

c) Les capitaux investis dans l'entreprise et le montant des recettes annuelles brutes.

d) Le bénéfice net éventuel présenté dans le bilan de l'entreprise, pour autant que sa sincérité ne serait pas contestée.

e) L'effectif d'employés et d'ouvriers travaillant dans l'entreprise, ainsi que les salaires et émoluments payés.

f) Les moyens de transport employés par l'entreprise.

g) L'apparence en général de l'entreprise, ainsi que toute autre information ou indice pouvant servir de guide dans la formation d'un jugement exact en ce qui concerne la capacité fiscale de l'entreprise.

L'Éphore procède à l'inscription aux rôles, sur la base des décisions prises par la commission ; il peut aussi inscrire des sommes supérieures à celles fixées par la commission, mais dans ce cas-là la charge de la preuve lui incombe. Le contribuable qui n'est pas satisfait de son inscription a le droit d'introduire une instance (cf. *infra* chapitre de la Procédure).

De ce qui précède on peut déduire que le contrôle des livres du

Pendant l'*année 1928-29*, la situation reste exactement la même que pendant l'année 1927-28. En ce qui concerne l'application de ces diverses mesures, on estima que les Éphores pourraient liquider complètement les affaires en suspens, et achever en même temps le contrôle et la procédure d'assiette de la période triennale de 1926-27 à 1928-29.

Pendant l'*année 1929-30*, à cause des grandes divergences remarquées au sein de la Commission pour l'Étude de l'Imposition Directe, on adopta une solution provisoire. On diminua de 20 °/₀ l'impôt de la patente et laissa inchangés le système d'imposition et la classification des contribuables comme elle était faite pour 1926-27.

La même solution provisoire fut prorogée à l'*année 1930-31*. On transforma seulement l'impôt sur le revenu des *entreprises de tabac* en impôt de patente (1).

En 1931-32, une nouvelle loi fut votée (2). Par celle-ci diverses *modifications* ont été apportées *à l'impôt de la patente* dont les plus essentielles sont: a) augmentation à 300.000 drs. de la limite de son application, b) diminution du taux, c) changement de sa forme en un impôt «sur le revenu moyen présumé», d) diminution au 4 5 du taux pour les professions libérales qui jusqu'alors étaient taxées sur le même pied que les entreprises commerciales.

Cependant, la nouvelle loi ne fut mise en vigueur ni en *1931-32* ni en *1932-33*, et pendant ces deux années on prolongea le statu-quo de l'année précédente, mais en réduisant l'impôt de 30 °/₀.

En *1933-34*, la nouvelle loi de l'impôt de la patente a été mise en vigueur (3).

---

contribuable dans le but de déterminer son revenu net réel, n'était fait que dans deux cas: a) chaque fois que la commission consultative, jugeant insuffisants les éléments fournis, aurait demandé que l'Éphore exerce ce contrôle, et b) chaque fois que le contribuable, ayant des objections à formuler contre l'opinion de la commission, aurait lui-même demandé ce contrôle pour l'édification de cette commission ou d'autres commissions d'instance. Certainement, l'Éphore avait également le droit de procéder au contrôle des livres du contribuable, mais il n'en faisait pas état après la convocation de la commission.

(1) Ministère Maris, cabinet Vénizélos. Voir des détails, *infra* au chapitre respectif.

(2) Même ministère, loi 5117 du 13 juillet 1931.

(3) Par le décret du 19 avril 1933.

LE SYSTÈME D'IMPÔT EN VIGUEUR

D'après ce qui précède, l'impôt qui, au début de la réforme, était établi sur le revenu net, est devenu à présent un impôt dualiste: impôt de patente et impôt sur le revenu net.

L'assiette de chacun de ces deux impôts sera examinée plus bas, aux rubriques suivantes:

1° Impôt de la patente.

2° Impôt de la catégorie D sur le revenu net.

3° Imposition des sociétés anonymes étrangères.

Impôt de la patente.

Cet impôt, comme il est établi par la loi récemment votée [1], s'applique à toute personne, physique ou morale, de nationalité hellénique ou étrangère, exerçant sur le territoire du pays, un commerce, une industrie, une profession ou un métier lucratifs.

En principe, l'impôt de la patente est censé frapper *le revenu moyen probable et présumé* [2]. Mais il y a lieu d'ajouter les éclaircissements suivants.

Cet impôt pour la société anonyme nationale est secondaire et est fixé en pourcentage sur le capital versé. Pour les sociétés anonymes étrangères il est d'un montant fixe.

Pour les entreprises de navigation l'impôt de la patente est perçu sur la base du tonnage.

L'impôt de la patente pour les entreprises de tabac est fixé à un certain montant payable par ocque de tabac exporté ou vendu à l'intérieur; pour les ventes à l'intérieur, l'impôt est plus faible, étant donné que plusieurs transactions successives peuvent être opérées sur la même marchandise.

En ce qui concerne le reste des contribuables, les plus nombreux, l'impôt de patente est établi suivant le bénéfice moyen probable et présumé de chacun. A cet effet, la loi crée 30 classes différentes, dont chacune correspond à un certain revenu présumé; l'impôt est également fixé pour chaque classe. La classe la plus basse est celle de 25.000 drs. de revenu dont l'impôt de patente

---

(1) Nous rappelons que cette loi a été mise en vigueur dès l'année 1933 - 34, cf. p. 182 note 3.

(2) Voir aussi la Circulaire du Ministère des Finances N° 143 du 21 avril 1933 et les arrêts du Conseil d'État y mentionnés.

est fixé à 600 drs; la classe la plus élevée est celle de 300.000 drs de revenu, dont l'impôt est fixé à 39.000 drs.

Exceptionnellement, s'agissant de contribuables de la classe la plus basse, il est permis, surtout pour les villes d'une population peu nombreuse et pour les villages, que l'impôt de patente soit réduit jusqu'à 50 drachmes ([1]).

Impôt de la catégorie D sur le revenu net.

Assiette. Le terrain de la catégorie D proprement dite a été restreint après le détachement des petits patentables, des entreprises de navigation et des entreprises de tabac, dont on a

---

([1]) Voici quelques détails sur le système de l'impôt de patente en vigueur.

a) Impôt général de la patente.

Matière imposable. Afin de déterminer le revenu annuel présumé, on prend en considération *la moyenne des bénéfices que le contribuable a réalisés pendant la période triennale précédente,* c. à d. pendant les années écoulées depuis sa dernière classification fiscale.

Les bénéfices qui serviront de critère pour l'évaluation de ce revenu moyen présumé sont constatés d'après les règles appliquées à la catégorie D. En principe, c'est le bénéfice net, tel qu'il résulte des livres du commerçant, s'ils sont régulièrement tenus, qui est pris en considération; à défaut de comptabilité exacte, il y a lieu de recours aux autres méthodes stipulées par la loi (chiffre d'affaires multiplié par un coefficient, cf. *infra* p. 189 note 2; ou estimation d'une commission, cf. *supra* p. 181 note 2).

Sujet d'imposition. Sont considérés comme tels:

a) celui qui exerce personnellement une entreprise,

b) chacun des associés d'une société en nom collectif,

c) pour les sociétés en commandite, les coopératives et les corporations, la personne juridique.

Ces dispositions sont applicables aux personnes physiques et morales aussi bien nationales qu'étrangères, sans aucune distinction.

Les commis-voyageurs, agents et représentants étrangers, pour autant qu'ils font des affaires en Grèce, sont assujettis à cet impôt et classés en conséquence.

Pour les entreprises qui ont plusieurs succursales ou agences en Grèce, l'impôt est appliqué au siège central, pour l'ensemble des affaires. Chaque bureau ou agence doit pourtant payer l'impôt de patente de la classe la plus basse.

Échelle de l'impôt. L'impôt est établi d'après l'échelle suivante:

parlé plus haut. Ne sont alors assujettis à l'impôt de cette catégorie que:

a) Ceux soumis à l'impôt général de la patente et ayant réalisé

Classe	Revenu présumé Drachmes	Total de l'impôt Drachmes
Première	25.000	600
Deuxième	30.000	900
Troisième	35.000	1.200
Quatrième	40.000	1.600
Cinquième	45.000	2.000
Sixième	50.000	2.400
Septième	55.000	2.900
Huitième	60.000	3.400
Neuvième	65.000	4.000
Dixième	70.000	4.600
Onzième	75.000	5.300
Douxième	80.000	6.000
Treizième	90.000	7.500
Quatorzième	100.000	9.000
Quinzième	110.000	10.500
Seizième	120.000	12.000
Dix-septième	130.000	13.500
Dix-huitième	140.000	15.000
Dix-neuvième	150.000	16.500
Vingtième	160.000	18.000
Vingt et unième	170.000	19.500
Vingt-deuxième	180.000	21.000
Vingt-troisième	190.000	22.500
Vingt-quatrième	200.000	24.000
Vingt-cinquième	210.000	25.500
Vingt-sixième	220.000	27.000
Vingt-septième	240.000	30.000
Vingt-huitième	260.000	33.000
Vingt-neuvième	280.000	36.000
Trentième	300.000	39.000

Des centimes additionnels locaux sont calculés sur l'impôt de la patente.

Exemptions. Sont exempts de cet impôt:

a) les coopératives dont le but exclusif est de pourvoir aux besoins de leurs membres,

b) sous condition de réciprocité, les propriétaires de bateaux étrangers,

c) les entreprises de toute nature pour l'exploitation de gisements de lignite du pays,

d) certaines catégories de petits artisans ou commerçants.

Commencement et interruption d'entreprise. Une classification provisoire est faite pour les nouvelles entreprises pendant la première

un bénéfice supérieur à drs. 300 000, comme il a été expliqué déjà. Pour ces contribuables l'impôt de la présente catégorie

---

année de leur existence, d'après les indices sur leurs bénéfices probables; la classification définitive est faite l'année suivante. Dans le cas où l'entreprise cesse son activité, le contribuable est rayé des rôles dès l'année suivante. Pour l'année dans laquelle il a cessé son activité, il lui est accordé une déduction proportionnée pour le cas où le bénéfice réalisé a été inférieur à celui correspondant à la classe dans laquelle il est inscrit.

Classification. Durée de la vigueur des rôles. L'assiette de l'impôt est faite sur déclaration du contribuable. Celle-ci est contrôlée par une commission, composée de deux fonctionnaires et d'un représentant de la corporation des professionnels ou des commerçants intéressés. La commission procède à la classification des contribuables sur la base du revenu probable et présumé, évalué comme il a été expliqué plus haut.

Les rôles dressés d'après cette classification sont en vigueur pour une période de trois années; cependant, il est possible de modifier la classification, même au cours de la période en question, en certaines circonstances déterminées, et cela pour ceux des contribuables dont le revenu a subi une diminution ou une augmentation sensibles.

La période triennale peut, dans des cas exceptionnels, être prolongée ou réduite par décret.

Pour les professionnels ou artisans dont le revenu ne dépasse pas 300.000 drs., le seul impôt appliqué est celui de la patente. Si pourtant le revenu est supérieur à ce montant, le contribuable est classé dans la classe la plus élevée, et pour le montant qui excède 300.000 drs. il est assujetti à l'impôt de la catégorie D.

Éléments pour l'impôt synthétique sur le revenu global. Pour l'assiette de l'impôt synthétique, comme montant de revenu provenant de l'entreprise est considéré celui correspondant à la classe à laquelle appartient le contribuable. Étant donné, cependant, que le revenu ainsi pris en considération n'est que le revenu moyen présumé d'une période de plusieurs années, il est permis à l'Administration de faire la preuve, si elle en possède les éléments, que le revenu réalisé a été supérieur; de même, le contribuable a la faculté de prouver que son bénéfice réel a eté inférieur ou même qu'il a subi des pertes.

b) Impôt de la patente sur les sociétés anonymes.

Cet impôt, en ce qui concerne les sociétés nationales, est appliqué sur le capital versé, au taux de 2,50 ‰ (plus centimes additionnels locaux).

Celui des sociétés étrangères est fixé uniformément à drs. 25.000 par an; il ne peut pas être fixé de la même manière que pour les sociétés nationales, la somme du capital des sociétés anonymes étrangères employé en Grèce étant difficile à déterminer.

constitue une extension de l'impôt de patente, un supplément d'impôt.

c) Impôt de la patente des entreprises de navigation maritime.

On doit distinguer ici :

a) l'exploitation de vaisseaux grecs et

b) l'exploitation en Grèce de vaisseaux de nationalité étrangère.

Les vaisseaux battant pavillon hellénique sont soumis à l'impôt de patente évalué par tonneau de capacité. Le tarif d'impôt est le suivant: 6,50 drs par tonneau de jauge pour les premiers 60 tonneaux, et 4,50 drs pour chaque tonneau au-dessus de 60 (plus centimes additionnels locaux).

L'application de cet impôt, bien qu'étant réglementée par la loi sur le tonnage, est basée, suivant l'esprit de la loi, sur le bénéfice moyen présumé de plusieurs années. Cet impôt est très léger et la politique suivie en l'occurrence tend à réduire au minimum les charges de la marine. L'impôt sur le revenu net de la catégorie D n'est pas applicable à ces navires, quel que soit le montant des bénéfices réalisés. Leur obligation fiscale est limitée au paiement de cet impôt spécial de patente.

Pour déterminer *l'impôt synthétique* frappant le propriétaire du bateau,on considère comme revenu net présumé, un montant égal à sept fois l'impôt, déduction faite des intérêts des emprunts hypothécaires.

Il est pourtant permis, comme il a été expliqué (*supra,* patente générale), au fisc de prouver que le bénéfice net réalisé a été plus élevé et au contribuable de faire la preuve d'un bénéfice inférieur ou d'une perte.

En ce qui concerne l'exploitation de *bateaux étrangers* touchant les ports helléniques, l'impôt de patente est en principe établi, d'après les règles de la patente générale (cf. *supra*), conjointement avec l'impôt de la catégorie D. Il est, cependant, permis d'exempter ces navires de ces deux impôts, à condition de réciprocité.

d) Impôt de la patente des entreprises de tabac.

Ainsi qu'il a été dit (*supra* p. 69), le commerce du tabac en feuilles est, pour la plus grande partie, entre les mains d'entreprises étrangères. Du reste, la plus grande partie des quantités produites est exportée à l'étranger. Or, des divergences avaient surgi entre les entreprises d'exportation et le fisc concernant le revenu imposable en Grèce.

Pour parer à toute discussion, on a transformé l'impôt depuis 1930. *Pour les entreprises, nationales ou étrangères, qui font des exportations de tabac en feuilles,* le nouvel impôt de patente, en ce qui concerne les ventes à l'étranger, est calculé par ocque de tabac exporté.

La raison pour laquelle on a fixé l'impôt d'après la quantité, c'est que celle-ci est exactement déterminée par les livres des bureaux du fisc, qui sont obligés de suivre de près chaque entreprise, afin de pouvoir contrôler l'impôt de consommation et l'impôt foncier perçus sur le tabac. L'impôt de patente est fixé d'après un barème et suivant la région productrice ; il varie de drs 0,10 jusqu'à drs 0,60 par ocque (plus centimes additionnels locaux).

b) Les sociétés anonymes étrangères, en tous cas (1).

c) Dans certains cas, les sociétés anonymes nationales fondées après le mois de mars 1926 (2).

Le taux de l'impôt (3) est fixé, pour 1932-33, comme suit:

sociétés anonymes étrangères bancaires...	21,06 %
autres sociétés anonymes étrangères	18,72 %
autres entreprises	19,60 %

La division des régions productrices de tabac et la fixation de l'impôt pour chacune d'elles est faite par une commission spéciale. La commission récemment réunie a fixé l'impôt de chaque région en prenant en considération le prix de revient moyen du produit de chaque région et en calculant un pourcentage sur le prix.

On peut considérer que l'impôt est perçu sur une commission présumée, attribuable au bureau établi en Grèce, sur les chiffres des achats et manipulations de tabac effectués en Grèce.

En ce qui concerne *l'imposition du commerce intérieur* (depuis l'année 1931-32), étant donné qu'il ne comprend qu'un petit pourcentage de la production, une déviation de la méthode adoptée pour le commerce d'exportation n'a pas été jugée nécessaire. L'impôt a donc aussi été fixé à une somme déterminée par ocque de tabac vendu. Comme, par ailleurs, le commerce de l'intérieur du pays est mené de manière que la même quantité de tabac subit des transmissions successives, l'impôt a été fixé à la moitié de l'impôt à l'exportation.

Quant à *l'impôt synthétique* sur le revenu global, comme il ne frappe que les personnes physiques établies en Grèce, il ne concerne qu'un nombre restreint d'entreprises de tabac. Pendant l'assiette de l'impôt global, on considère comme revenu net de ces entreprises de tabac, une somme égale à sept fois le montant de l'impôt de patente payé. Mais l'administration est admise à prouver le bénéfice supérieur éventuellement réalisé et, d'autre part, le contribuable peut, à son tour, faire la preuve d'un bénéfice inférieur ou même d'une perte (cf. *supra*, patente générale).

(1) Cf. *infra*, chapitre spécial.

(2) Voir *supra* p. 135.

(3) Il s'analyse comme ci-après :

taux de base	9.— %	9.— %	10.— %
„ extraordinaire	7.20	5.40	4.—
	16.20	14.40	14.—
„ additionnel (emprunt forcé etc.)..	4.86	4.32	5.60
Impôt d'État en total ...	21.06 %	18.72 %	19.60 %

Les sociétés anonymes étrangères exceptées (cf. *infra* p. 190), les contribuables de la présente catégorie sont soumis à des impôts additionnels en faveur de personnes morales (villes, communes etc.) qui atteignent presque le quart des impôts de l'État.

Cet impôt frappe le bénéfice total net réalisé en Grèce par les entreprises commerciales et industrielles du contribuable. Comme période de réalisation de ce revenu on prend l'exercice clos au cours de l'année civile précédente. Dans le cas d'entreprises soumises déjà à l'impôt de patente, le bénéfice total net est diminué du revenu correspondant à la classe de l'impôt de patente à laquelle appartient le contribuable; l'impôt de la présente catégorie est alors appliqué sur le solde.

En principe, comme *matière imposable* on prend le bénéfice net réel déterminé d'après les règles générales économiques de calcul des profits. Le contribuable doit, à cet effet, remettre chaque année une déclaration contrôlée par l'Administration.

Cependant la loi permet que le contrôle soit fait par une commission consultative, d'après les principes exposés plus haut (1).

Dans le cas où les éléments nécessaires à la détermination du revenu net réalisé font défaut, il est permis, outre le recours à l'avis de la commission consultative, d'évaluer le revenu imposable sur la base du chiffre d'affaires multiplié par des coefficients spéciaux. Ces coefficients sont fixés par une commission, pour une période de trois ans, et pour chaque branche de commerce ou d'industrie (2).

Il a été dit que l'objet de l'imposition est le bénéfice réalisé en Grèce. Cependant, il faut ajouter que les profits réalisés à l'étranger sont quelquefois considérés comme étant de source hellénique. Tels sont ceux provenant d'entreprises commerciales et industrielles, exercées à l'étranger au moyen de succursales, agences ou représentants, dépendant de l'entreprise principale en Grèce, ou dirigées de ce pays. L'impôt, cependant, qui aurait été

---

(1) Cf. p. 181.

(2) La commission dresse un tableau fixant deux coefficients pour chaque branche d'entreprise, un minimum et un maximum. L'autorité fiscale choisit, pour chaque cas, le coefficient qui, d'après son estimation, est le plus approprié, dans les limites, bien entendu, du minimum et du maximum ainsi fixés. L'autorité fiscale, à cet effet, prend en considération le bénéfice usuel réalisé par les entreprises similaires. Il est cependant permis à l'entreprise de prouver que le coefficient du profit effectif est inférieur au minimum fixé; d'autre part le fisc est admis à prouver que le coefficient du revenu réel est supérieur au minimum fixé au tableau.

payé à l'étranger sur les bénéfices en question est déduit de celui dû en Grèce, sans que, bien entendu, cette déduction puisse dépasser le montant de l'impôt payable en Grèce sur ces bénéfices.

Exemptions. Sont exempts de cet impôt:

a) Sous condition de réciprocité, les bénéfices réalisés en Grèce par les bateaux étrangers.

b) Les entreprises d'exploitation de gisements de lignite du pays.

Imposition des sociétés anonymes étrangères (1).

La société anonyme étrangère faisant des affaires en Grèce est, en matière d'impôt, placée autant que possible au même rang que la société anonyme nationale. Cette assimilation n'est cependant réalisable qu'en ce qui concerne la charge de l'impôt. Le système d'application de l'impôt sur les bénéfices distribués ne s'adapte pas aux sociétés anonymes étrangères, les dividendes etc. étant distribués à l'étranger et comprenant aussi des bénéfices réalisés à l'étranger. De même l'impôt de la patente est calculé d'une façon différente (2).

En ce qui concerne l'impôt sur les bénéfices, la société anonyme étrangère est en tout cas soumise à l'impôt de la catégorie D sur les profits qu'elle a réalisés en Grèce. Il est à noter que cet impôt est appliqué indépendamment du montant des bénéfices réalisés, c. à d. même si ceux-ci sont inférieurs à 300.000 drachmes.

Quant au taux de l'impôt, il n'est pas fixé au même niveau que celui des autres entreprises, mais différent, en raison du fait qu'il fallait maintenir le fardeau fiscal de la société étrangère en rapport avec celui de la société nationale (3). D'autre part, dans ce même esprit d'égalisation, il y a une disposition spéciale de la loi qui prévoit que, à condition de réciprocité, les divers impôts additionnels ne sont appliqués aux sociétés étrangères, que s'ils l'ont été aussi aux sociétés nationales.

---

(1) Qu'il me soit permis de citer que des détails sur ce sujet sont à trouver dans *mon rapport à la S. D. N.* sur *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Grèce,* op. cit.

(2) *Supra* p. 186.

(3) *Supra* p. 128 et 188.

Un système différent régit les sociétés anonymes étrangères dans certains cas (1).

Sont exempts de cet impôt:

a) Sous condition de réciprocité, les sociétés étrangères de navigation, et

b) Les entreprises d'exploitation de mines de lignite du pays.

REMARQUES GÉNÉRALES (2)

Difficultés particulières à l'imposition des entreprises commerciales et industrielles.

Place occupée par cet impôt dans le cadre de nos recettes. L'entreprise commerciale et industrielle, le champ le plus vaste

---

(1) Voici ces cas de régime spécial:

a) Il a été permis par la loi que la société étrangère, sur sa demande, soit soumise à l'impôt sur le revenu de la catégorie C et non pas à celui de la catégorie D. La demande, après approbation de l'Administration, est obligatoirement mise en vigueur pour une période de trois ans. Cette disposition favorise les sociétés qui d'habitude réalisent des bénéfices en Grèce, et ne font à l'étranger qu'encourir des frais ou des pertes.

b) S'agissant de sociétés étrangères faisant des affaires en Grèce et dont les actions sont placées, en tout ou en partie, dans le pays, la loi exempte d'impôt une partie du bénéfice réalisé en Grèce en proportion du nombre d'actions nominatives, dont le dividende est encaissé dans le pays. Cette exemption vise à éviter la double imposition, étant donné que ces dividendes sont taxés d'après la classe *b* de la catégorie C, comme revenus de valeurs mobilières étrangères. La société étrangère est, à ce point de vue, en meilleure position que la société nationale, qui, taxée à la classe *a* de la catégorie C, subit la double imposition sur les revenus des valeurs mobilières.

c) Les entreprises de tabac étrangères sont soumises à un impôt spécial de patente (*supra* p. 187).

(2) G. JÈZE (trad. *Georgantas*), op. cit. vol. III p. 673 et suiv.— E. ALLIX, op. cit. p. 550-566. – ALLIX-LECERCLÉ, op. cit. vol. I p. 336-443.— F. NITTI, op. cit., vol. II p. 72-104.— F. FLORA, op. cit., p. 419-426.— W. LOTZ, op. cit. p. 425-455.— F. MEISEL, *Britische und Deutsche Einkommensteuer,* Tübingen, 1925, (chap. «Die Steuer der Schedula D»), p. 263-359.— H. TESCHEMACHER, dans HFW, op. cit. vol. II p. 65-69, 71-74 et 80-86.— K. BRAEUER, dans HFW, op. cit. vol. II p. 32-55 (chap. «Die Gewerbesteuer»).— P. HAENSEL, *Die Finanz- und Steurverfassung der Union der sozialistischen Sowjet- Republiken,* Jena, 1928, p. 28-51.— A. ANDRÉADÈS, *Cours de Finances Publiques* op. cit. Introduction, 1924, p. 134-142.— TH. COUTOUPIS

d'utilisation de la richesse mobilière, gagne toujours du terrain, comparée à la production agricole.

Une discussion sur la question de savoir si le travail accompli par l'entreprise commerciale ou industrielle est productif ou non, n'aurait pas sa place ici. On doit dire cependant que l'esprit inventif de l'homme, alors qu'il n'obtient que des résultats très restreints en ce qui concerne le développement et l'augmentation de la production agricole, donne, par contre, un essor vraiment étonnant à l'activité commerciale et industrielle. Les différentes formes que prend le commerce moderne constituent, en effet, un organisme complexe de relations vraiment inextricables. L'entreprise moderne, ayant, d'autre part, des exigences considérables envers l'entrepreneur, a attiré des hommes d'une valeur exceptionnelle.

Dans la répartition des revenus, aussi, la classe des entrepreneurs a pris une place plus importante (1). Et, ce qui distingue cette classe de celle des agriculteurs, la répartition des revenus sur les commerçants et les industriels se fait d'une façon si dissemblable qu'on a à enregistrer de grandes concentrations de fortune, formant un objet d'importance exceptionnelle en matière d'impôt.

Ces phénomènes du capitalisme moderne se constatent aussi, enpartie, en Grèce sans toutefois arriver à donner à notre économie le caractère du capitalisme.

La population commerciale, atteignant une proportion pléthorique, (2) *se livre, pour la majorité, à la petite entreprise.* Il n'est pas exagéré de dire que la plus grande partie des revenus de la classe commerciale ne sont que de simples revenus de travail (3).

(ancien député), *Économie Politique, surtout par rapport avec la situation de la Grèce* (en grec), Athènes, 1933, contenant une étude rationnelle et analytique des conditions économiques de la Grèce, vol. I p. 424-33, 449-52, 587-646.

(1) H. TESCHEMACHER, op. cit. p. 73 § 6: «Nous avons signalé le fait important pour l'organisation de notre économie et pour la répartition du revenu, que dernièrement la masse principale du revenu découle des entreprises». F. NITTI, op. cit. II p. 89: «En Angleterre, la schedule D englobe la plupart des contribuables anglais: les 59 % du revenu imposable».

(2) Nous rappelons que la population agricole aussi est en grande proportion et s'occupe de la petite culture *(supra* p. 65 et 109).

(3) Cf. *infra* à la rubrique de la «répartition des revenus et de la charge fiscale» du présent chapitre et aux tableaux y insérés.

Les calculs du revenu national, qui ont été faits pour la Grèce, ne spécifient pas la proportion de la classe commerciale et industrielle; c'est pourquoi, on ne peut évaluer la matière imposable que *grosso modo.*

L'économie de la Grèce ne se base pas sur le système d'autarquie, d'économie close. Au contraire, elle a besoin d'échanger ses produits contre ceux d'autres pays, dans une proportion très grande.

Le commerce d'exportation ne peut pas constituer un objet sérieux d'imposition, étant donné que ses profits, réalisés à l'étranger, forment une matière imposable par d'autres États. En outre, ainsi qu'il a été dit, ce commerce pour certains produits (p. ex. le tabac) est mené, en grande partie, par des maisons étrangères (1).

Le commerce d'importation, qui certainement constitue une masse plus grande, *ne revêt pas la forme de la grande entreprise.* Les grandes maisons d'importation sont l'exception, tandis qu'au contraire même des ports secondaires importent directement de l'étranger pour les besoins de leur région. Il est évident que la moyenne et la petite entreprise constituent la majorité et que, par suite, leurs revenus sont insignifiants (2).

---

(1) Et l'on ne peut les taxer que sur leurs bénéfices réalisés en Grèce.

(2) *Le commerce extérieur* s'élève (cf. MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE NATIONALE - STATISTIQUE GÉNÉRALE DE LA GRÈCE, *Bulletins du commerce spécial de la Grèce avec les pays étrangers* pour le mois de décembre des années respectives; cf. également *Annuaires Économiques* etc. op. cit., *1931,* p. 227-244) aux chiffres suivants, en millions de drachmes «stabilisées (de 1928)».

Année	Importation	Exportation	L'exportation en comparaison avec l'importation	
1928	12.417	6.331	— 6.086	51 %
1929	13.276	6.960	— 6.316	52 %
1930	10.525	5.986	— 4.540	57 %
1931	8.763	4.204	— 4.559	48 %
1932	5.084	2.727	— 2.357	53 %

Ainsi qu'il a éte dit *(supra* p. 183 et 187), la plus grande partie de l'exportation ne donne pas lieu à une imposition directe notable. Nous admettrons, donc, que des marchandises, importées et exportées, d'une valeur totale moyenne (1928 à 1931) de 12 milliards de drachmes ont fait l'objet du commerce imposé dans la catégorie D et la patente générale.

Le bénéfice moyen réalisé par le commerce sur ces marchandises peut être estimé à 5 % (les coefficients appliqués dans le cas du recours

La navigation (1) *est considérée d'un œil bienveillant, pour des*

---

au chiffre d'affaires, *supra* p. 189, note 2, sont en moyenne inférieurs à 4 %; cf. MINISTÈRE DES FINANCES, *Circulaire* 297 de 1931, contenant les décisions de la commission spéciale; cf. aussi E. GEORGOULOPOULOS op. cit. p. 115-137). En calculant ce bénéfice à 5 % et déduisant une certaine partie comme proportion des sociétés anonymes nationales (en tant que non taxées ici), *nous évaluons le bénéfice total du commerce extérieur, qui constitue la matière imposable dans la présente rubrique (catégorie D et patente générale), à environ 500 millions de drachmes «stabilisées»*.

(1) La *navigation maritime*, qui acquiert pour la Grèce une importance capitale, a été l'objet d'études très intéressantes.

Outre celles citées en p. 16, note 2, on pourrait enregister: A. ANDRÉADÈS, *Les effets économiques et sociaux de la guerre en Grèce*, op. cit. p. 114—127 et la bibliographie y mentionnée; du même, *Notre marine marchande en 1931*, article dans la revue d'Athènes «Ergassia» (en grec), du 26 mars 1932, traduction d'un article publié dans la revue française «Capital» en février 1932.— D. PAPAMICHALOPOULOS, ancien fonctionnaire supérieur du Service de la Marine Marchande au Ministère de la Marine, *La marine marchande et l'État grec* (en grec), Athènes, 1925; du même, *Le privilège du cabotage et la Marine postale*, Athènes, 1928; *Politique maritime de l'État*, Athènes, 1929; *Crédit maritime*, Athènes, 1930, en grec.

La question de la Marine marchande à été étudiée à fond, sur l'initiative du cabinet Vénizélos, en 1930, par une Commission spéciale, présidée par le vice-président du conseil des ministres M. A. MICHALACOPOULOS et composée des ministres de la Marine M.M. *D. Botsaris* et (ensuite) *Per. Argyropoulos* et de M.M. *D. Papamichalopoulos* (op. cit.) rapporteur général, *G. Sakalis*, député du Pirée, *C. Boucas* directeur du Service de la Marine Marchande, *Stam. Embiricos*, sénateur, président de l'Union des Armateurs hellènes, *L. Embiricos*, armateur, *D. Théocharis*, directeur de la Compagnie hellénique transatlantique, *Él. Vlassopoulos*, armateur de marine postale, avec membres suppléants M.M. C. Catsambis, B. Scarpetis, N. G. Kyriakidès, L. Voyatzidès et G. Manuélidès. Les travaux de la recherche analytique et les études soumises sont à trouver dans *Les actes de la Commission sur la Marine Marchande*, 1931, 3 volumes. La recherce porta aussi sur les questions de l'imposition (cf. vol. I, p. 52, 55, 56, 59 et dans le IIIe volume des Conclusions, p. 51, 74—78).

Cf. aussi: B SCARPETIS, Chef de Section au Service de la Marine Marchande du Ministère de la Marine, *Le développement et les affaires de la marine marchande en 1931*, article publié dans la revue d'Athènes «Ergassia» (en grec) du 2 avril 1932.— *Annuaire économique etc.* op. cit. pour *1929* (p. 217 - 227), *1930* (p. 222 - 233), *1931* (p. 249 - 268).— Cf. aussi les études et les publications dans deux revues spéciales

raisons particulières (1). D'abord, ses bénéfices sont réalisés pour la plupart à l'étranger. Il est vrai que la Grèce a signé des conventions avec d'autres États pour l'exemption réciproque de la

grecques qui traitent des questions de la marine marchande : *Revue de la marine marchande,* édition officielle du ministère de la Marine, et *Annales Maritimes,* revue bi-mensuelle.

(1) La navigation marque, après la guerre, un progrès au point de vue du *tonnage* et de la jauge moyenne. Voici quelques éléments de comparaison (cf. Annuaires Économiques etc. op. cit. et B. Scarpetis op. cit.).

	Vapeurs		Voiliers		Total	
31 Décembre	Nombre	Tonnage brut	Nombre	Tonnage brut	Nombre	Tonnage brut
1915	475	893.650	884	107.466	1.359	1.001.116
1931	575	1.487.623	698	55·753	1.273	1.543.013

Avant la guerre, la navigation de la Grèce représentait 2 % du tonnage universel étant rangée douzième, tandis qu'en 1931 elle y entre pour 2,16 % et a atteint le dizième rang.

La majeure partie de la navigation est constituée de bateaux chargeurs qui font des transports au long cours, notamment entre les ports étrangers. Voici la *constitution des bateaux à vapeur,* en 1931 :

a) chargeurs.....	92,81 %	du tonnage
b) paquebots	5,31 %	„ „
c) transatlantiques.....	1,77 %	„ „
d) divers	0,11 %	„ „
	100.—	

Les *ouvriers de mer* (officiers, sous-officiers et équipage) engagés dans la navigation hellénique s'élevaient, au recensement du 30 décembre 1930, à 15.211, dont grecs 2.797 officiers et 12.073 sous-officiers et équipage, le reste étant constitué d'étrangers.

Malgré les progrès déjà enregistrés, notre navigation présente encore certains défauts.

L'*âge* moyen est encore grand ; les bateaux à vapeur d'au-dessous de 20 ans ne représentent que le 32 % du total, tout le reste étant, par conséquent, constitué de vaisseaux de grand âge. Cet inconvénient a beaucoup préoccupé la Commission spéciale aussi (op. cit. vol. III p. 65, 96-106), qui entre autres mesures radicales a proposé l'épurement de la flotte et sa rénovation par la fondation d'une Caisse spéciale.

L'*assurance* des bateaux grecs est, à cause surtout de leur grand âge, effectuée à des conditions très désavantageuses qui rendent plus étroites les marges d'une exploitation lucrative des bateaux. La situation vraiment angoissante de notre navigation, à ce point de vue, et les mesures à prendre furent exposées dans l'étude soumise à la même Commission par M. C. SBAROUNIS, *Sur la possibilité de fonder une assurance nationale sur mer,* cf. vol. I p. 147 à 160, et citations dans le volume des conclusions (III) p. 120-123 (publiée aussi par la revue d'Athènes «Oeconomicos Tachydromos» des 27 avril et 11 mai 1930,

navigation étrangère (1) et, par conséquent, les profits de notre marine marchande, exemptés à l'étranger, pourraient constituer une matière imposable en Grèce. Mais on a jugé bon de les taxer légèrement, vu que cette industrie fournit du travail et est une issue aux marins de notre pays surpeuplé. En outre, la crise que la marine marchande traverse après la guerre a presque annihilé sa capacité de paiement (2).

En dernier lieu, une autre considération plaide en faveur de la marine marchande. Celle-ci, au cours des années de prospérité

---

traduite aussi en français par le journal «Messager d'Athènes» dans ses Nos des 28 et 29 avril, 16, 17 et 21 mai 1930).

Les *dettes* de notre marine marchande sont considérables; 201 bateaux à vapeur (représentant les 39 % du tonnage total) étaient au 31 décembre 1931 grevés de dettes hypothécaires s'élevant à 1.6 millions de livres sterling, contre une valeur de tous les bateaux évaluée à 4.2 millions de livres stg; c. à d. les 40 % de la valeur de la flotte étaient dus à des tiers; depuis lors cette proportion doit avoir augmenté, étant donné la baisse énorme de la valeur vénale des vaisseaux.

L'*amortissement* du capital investi dans la marine est presqu'inexistant. Tout d'abord, en ce qui concerne les bateaux achetés immédiatement après la guerre, la chute de la valeur des vaisseaux est, ainsi qu'il est bien connu, si énorme qu'elle équivaut presqu'à la totalité de l'actif (cf. les observations de M. Andréadès, Les effets etc. op. cit. p. 114-123; cf. aussi les prix de ventes récentes de bateaux, à raison de £ 2.-.- par tonneau d'affrètement, construits ou achetés à des prix entre £ 30 et £ 40). La Grèce qui, selon M. Andréadès, ayant perdu 64,6 % de sa navigation, a souffert de la guerre plus encore que l'Allemagne, a fait des achats de bateaux à des prix très élevés; or, dans les conditions actuelles, l'amortissement est impossible. Mais, même pour les achats récents, l'amortissement absorbe un grand pourcentage, vu le grand âge des bateaux.

(1) *Supra* p. 187.

(2) Les *bénéfices de la navigation* ont subi un véritable déclin pendant la période d'après guerre et notamment ces dernières années de crise. M. Scarpetis (op. cit.) évalue qu'en 1931 les recettes brutes de le navigation s'élevaient à 305 millions de drachmes pour les paquebots et transatlantiques, et 4.658.000 livres sterling pour les bateaux chargeurs.

Mais de ces montants, le premier a été complètement couvert par les frais d'exploitation, de sorte que les propriétaires des paquebots et transatlantiques n'ont pas réalisé de bénéfices. L'exploitation des bateaux chargeurs a éxigé des dépenses de 4.145.750 livres sterling, le reste de 506.250 livres sterling revenant aux propriétaires. Mais l'amortissement régulier (sans compter celui extraordinaire pour la chute de la valeur) absorbe 400.000 de livres sterling et les intérêts des emprunts hypothé-

qu'elle a connues pendant la guerre, a abondamment alimenté les caisses de l'État [1] et ses contributions se sont chiffrées aux 63 % du total [2].

---

caires une autre somme de 112.000 livres sterling. Il ne reste pas alors de bénéfice net en faveur des propriétaires des bateaux.

Par conséquent, la navigation maritime, comme entreprise, réalise, en moyenne, sinon des pertes, des bénéfices insignifiants; dans les cas où il y a lieu de faire un amortissement extraordinaire, on enregistre une perte.

Pourtant, sous la forme de salaires des ouvriers de mer, de divers débours faits aux ports du pays, etc., la navigation entre dans l'actif de notre balance des comptes pour une somme qui, en moyenne, est évaluée à 1 million de livres sterling (Cf. aussi SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Rapport du Comité Financier sur la Grèce,* op. cit.; Dans l'édition de la Direction de la Presse du MINISTÈRE DES AFFAIRES ÉTRANGÈRES, *La Grèce et la crise mondiale,* Athènes, 1933, p. 50, chap. «Balance des comptes de la Grèce avec l'étranger», ce montant est évalué à £ 955.000 pour 1929 et £ 1.205.000 pour 1931; pour 1932 il est £ 848.000). *Ce montant constitue une matière imposable dans d'autres rubriques* (salaires de la catégorie F, ou bénéfices d'entreprises de chargement, réparations, chantiers etc.).

Le revenu moyen imposé comme bénéfice de la navigation (impôt de la patente, *supra* p. 187) s'élève au montant suivant:

impôt de la patente, en moyenne ..... 6,5 millions de drachmes
le septuple (cf. *supra* p. 187 forfait pour l'impôt synthétique), environ .. .. 50 „ „ „

Or, les entreprises de navigation maritime (propriétaires des bateaux) *sont soumises à l'impôt pour un chiffre de revenu moyen annuel présumé de 50 millions de drachmes.*

(1) *Supra* p. 17 note 1, p. 31 note 1 et p. 32-34.

(2) Voici, d'après les données du SERVICE DE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, le rendement de l'impôt de guerre (cf. aussi *supra* p. 17 note 1).

I Tableau.

Impôt de guerre sur les bénéfices extraordinaires, *Type A.*

(Bénéfices d'exploitation des bateaux grecs et bénéfices de toute entreprise).

Année	Impôt sur la marine	Impôt sur les autres entreprises	Total d'impôt
	Millions de drs or	Millions de drs or	Millions de drs or
1915	10,-	3,6	13,6
1916	36,3	8,5	44,8
1917	29,3	19,3	48,6
1918	18,8	27,3	46,1
1919	7,1	18,5	25,6
Total	101,5	77,2	178,7

Il n'est que juste d'alléger ses charges aujourd'hui.

L'industrie (1) *comprend quelques entreprises sérieuses. Mais les difficultés, auxquelles elle doit faire face, sont grandes, tandis*

II Tableau.

Impôt de guerre sur les bénéfices extraordinaires, *Type B.*

(Plus-value de bateaux grecs vendus ou coulés et indemnisés).

	Impôt Millions de drs or
a) bateaux vendus	50,5
b) „ coulés et indemnisés.....	32,1
	82,6

De ce montant, la marine a payé seulement 40 %, le reste étant déduit.

Par conséquent, la marine marchande, pendant les années 1915 à 1919, a payé 56 % et avec l'impôt sur la plus-value, 63 % de l'impôt de guerre.

(1) Nous avons eu l'occasion de parler (*supra* p. 43) de notre industrie. Des études intéressantes ont été publiées sur la marche de cette branche pendant la période d'après guerre. Nous en retenons:

A. HADJIKYRIACOS, ancien ministre de l'Économie Nationale, ancien président de la Ligue des Fabriquants, *La politique industrielle de la Grèce,* une série d'articles, publiée dans la revue d'Athènes «Oeconomologos» (en grec), décembre 1928 et janvier 1929, où il expose avec une clarté remarquable les problèmes de notre industrie et fait des suggestions quant à la politique à suivre.— G. CHARITAKIS, *Les effets économiques et sociaux de la guerre en Grèce,* op. cit., chap. «Le mouvement industriel en Grèce pendant les années 1915-1925» et la riche bibliographie y mentionnée, p. 223-243, où il constate de réels progrès; du même *L'industrie hellénique* (en grec), Athènes, 1927.— S. CORONIS, ancien ministre des Communications, professeur d'économie politique à l'École Polytechnique, directeur général des Chemins de Fer de l'État, secrétaire général du CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE DE GRÈCE, *son Rapport* — et *Avis* du Conseil — *sur la possibilité d'augmentation de la production et de la consommation du lignite du pays,* Athènes, 1933.— X. ZOLOTAS, *Griechenland auf dem Wege zur Industrialisierung,* Leipzig, 1926 (trad. aussi en grec), en examinant le développement de l'industrie et son évolution, trouve qu'elle gagne toujours du terrain.— D. CALITSOUNAKIS, Professeur d'Économie Politique à l'École des Hautes Études Économiques et Commerciales d'Athènes, *Les tendances actuelles à la nationalisation,* article publié dans la revue dirigée par le même «Archive de sciences économiques et sociales», septembre 1921, où il se prononce, pour la Grèce, contre la nationalisation.— TH. COUTOUPIS, op. cit. p. 587-646.— D. E. PROTECDICOS, directeur des études de la Banque Nationale de Grèce, *Greece, economic and financial,* London 1924, p. 28-33.— Dr A. ANDRÉOU, fonctionnaire au Conseil Supérieur Économique de Grèce, *La politique commerciale extérieure de la Grèce* (en grec), sous presse,

qu'au contraire le champ de son activité est restreint (1), puisque,

où il consacre des chapitres sur la politique protectrice douanière et sur la politique de favorisation de l'industrie en Grèce.— N. MIKELIS, *Notre mouvement industriel* (en grec), Athènes, 1925.— S. CLADAS, fonctionnaire supérieur du service de la Statistique Générale, *La statistique en Grèce,* renseignements sur l'industrie, d'après les recensements industriels de 1920 et de 1930; voir aussi un article relatif du même daus la revue «Peitharchia» du 3 mai 1931.— CL. PHILARETOS, *L'emploi productif des réfugiés,* article dans la revue «Archive de sciences économiques et sociales», mars 1923, voir le chap. de leur utilisation dans l'industrie.— *Annuaire économique etc.,* op. cit., pour *1929* (p. 146-187), *1930* (p. 151-199), *1931* (p. 149-211).— Cf. aussi les publications officielles de la STATISTIQUE GÉNÉRALE DE LA GRÈCE (Ministère de l'Économie Nationale) et de la CHAMBRE DE COMMERCE ET D'INDUSTRIE D'ATHÈNES, ainsi que certaines études publiées dans la revue d'Athènes «*Annales Techniques*» (en grec).

Le cabinet Vénizélos (ministère Vourloumis), en 1929, a tourné son attention vers cette branche aussi et ordonna une recherche sur sa situation et ses besoins, recherche conduite par le service de la Direction du Commerce et de l'Industrie au Ministère de l'Économie Nationale et exécutée par des Commissions spéciales (rapporteurs généraux M.M. N. Mikelis, C. Argyros, Chr. Tsécouras, C. Stergiou et N. Sidéris).

Cette étude, puisée dans les sources même et de ce chef présentant un intérêt particulier, fut terminée en 1931 et publiée dans un volume de 570 page: MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE NATIONALE, *L'industrie hellénique,* 1931.

(1) Voici quelques données relatives à l'industrie.

Valeur des produits manufacturés

	En millions de Drachmes		
	1930	*1931*	*1932*
a) à l'exception du vin, de l'huile et de la farine :			
production dans le pays	6.671	6.079	6.841
importation dans le pays.	4.297	3.599	2.885
exportation du pays	284	159	196
b) y compris le vin et l'huile pour la production et la farine pour l'importation :			
production dans le pays	9.249	8.505	10.171
importation dans le pays.	4.367	3.617	2.891
exportation du pays	646	433	850

Il s'ensuit, donc, que l'industrie s'occupe de la consommation intérieure et que sa production ne couvre qu'environ les $^2/_3$ *des besoins du pays, le reste étant satisfait par l'importation. Il n'y a que le* $^1/_{20}$ *de la production industrielle du pays qui soit exporté.*

Les progrès de l'industrie (unanimement admis dans les études précitées), pendant la période d'après guerre, se réflètent dans les chif-

d'une façon générale, elle n'a des débouchés qu'à l'intérieur. Ce sont les raisons, pour lesquelles les revenus ne sont pas abondants [1].

fres suivants, d'après les recensements industriels de 1920 et de 1930 (y compris l'artisanat, mais excepté l'industrie du tabac et de l'huile, les entreprises de transport et certaines autres entreprises):

	1920	*1930*
Entreprises.....	33.399	66.198
Personnes engagées.....	112.363	198.633
Force motrice, H.P.....	110.673	359.299

C. à d., il y a une augmentation de 98 % des entreprises, de 77 % du personnel et de 330 % de la force; mais étant donné l'augmentation de la population entretemps, il n'y a que le surcroît de la force motrice qui puisse être considéré comme important.

La *concentration* des entreprises industrielles laisse encore à désirer. Ces entreprises, d'après l'importance de leur personnel, sont rangées de la façon suivante (ont été ajoutées les industries et entreprises omises au tableau ci-haut).

	Nombre d'entreprises		Personnel employé	
	1920	*1930*	*1920*	*1930*
Entreprises ayant un personnel de:				
1 à 5 personnes	30.958	70.735	84.434	121.601
6 à 25 „	2.365	4.929	28.050	49.603
Au-dessus de 25 personnes	488	1.039	42.149	107.651
Total	33.811	76.703	154.633	278.855

Par conséquent, il n'y a qu'1 % des entreprises qui soient importantes (mais employant le 1/3 du personnel total); *plus de 90 % appartiennent plutôt à des artisans* (engageant 2 personnes en moyenne).

La dépense pour les matières combustibles (importées) *est énorme.*

Les capitaux de l'industrie sont encore insuffisants: elle est fort endettée.

Malgré, donc, les progrès déjà enregistrés, l'industrie n'est pas encore développée au point désirable.

Voici l'opinion du *Comité Financier de la* SOCIÉTÉ DES NATIONS *(Rapport sur la Grèce* op. cit.): «L'industrie est jeune, faible et non développée. Elle est encore plutôt défectueusement organisée, et quoique la main-d'œuvre de bas salaire non spécialisée soit en abondance, elle souffre du manque d'ouvriers spécialisés et du manque de capitaux de roulement à intérêt tolérable.... ».

L'État fut obligé, de ce chef, d'accorder, dans une grande échelle, la protection douanière et des exonérations fiscales (pour les impôts directs cf. *supra* p. 58-59, p. 157-9, 164-173 etc.).

[1] Ainsi qu'il ressort de l'exposé de la note précédente *l' industrie, ne présente pas une capacité sérieuse de paiemeut d'impôt. D'ailleurs, les entreprises d'une certaine importance ont à présent constitué des sociétés anonymes et font objet de la catégorie C.*

Les *industries extractives* marquent une grande baisse, surtout pendant ces dernières années de crise [1].

Le commerce intérieur [2] *est aussi morcelé que l'importation.*

Afin d'évaluer *grosso modo* le bénéfice, nous appliquerons un pourcentage de 10 %; ce taux se trouve en rapport avec les coefficients prévus pour le système de l'impôt *(supra* p. 189 note 2); dans l'édition du Ministère de l'Économie Nationale op. cit. p. 565-566, on admet que 35 % de la valeur de la production constituent le revenu national de cette branche, y compris les salaires; en admettant, donc, 10 % comme bénéfice net de l'entreprise, on ne fait pas un calcul bas.

Par conséquent, en calculant un bénéfice de 10 % sur la production moyenne de 6,5 milliards de drachmes et déduisant un certain chiffre pour le proportion des sociétés anonymes (taxées à la catégorie C ou complètement exemptées par convention avec l'État), on aura comme *bénéfice imposable dans le présente rubrique (catégorie D et patente générale) environ 500 millions de drachmes.*

(1) Voici, d'après l'*Annuaire Économique pour 1931 etc.* op. cit. p. 214 et le *Service Général de Statistique de la Grèce,* leur production :

	Millions de tonnes	Millions de drachmes
1929	897	341
1930	858	292

La houille (lignite) y entre pour une valeur de 30-40 millions de drs, tandis que les importations de combustibles se sont chiffrées à 622 mln de drs en 1930 et à 541 mln en 1931. C'est la raison, pour laquelle la loi a accordé une exonération d'impôt aux entreprises d'exploitation de gisements de lignite (sur les mesures à prendre pour leur développement cf. S. CORONIS - CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE DE GRÈCE, op. cit. et la riche bibliographie y mentionnée).

La plus grande partie des produits miniers est exportée et par conséquent légèrement taxée.

Cette branche ne présente, donc, pas un intérêt important pour l'imposition de la présente rubrique (catégorie D et patente générale).

(2) Nous engloberons dans le *commerce intérieur:*

a) Le commerce sur les produits de l'industrie du pays (vente par les commerçants revendant, ou vente par les fabriquauts eux-mêmes aux consommateurs), évaluée (*supra* p. 199 note 1) à 6,5 milliards de drachmes.

b) Le commerce sur les produits importés (vente par les commerçants revendant, ou vente par les importateurs eux-mêmes aux consommateurs) d'une valeur de 12 milliards de drachmes *(supra* p. 193 note 2; valeur de l'importation plus frais de douane, charges de l'importateur etc.).

c) Le commerce sur les produits agricoles du pays; pour cette rubrique, nous estimons qu'au bas mot la moitié de la production représente la valeur des produits exportés, des produits consommés par les producteurs eux-mêmes et du tabac négocié en feuilles; étant donné

En ce qui concerne *les entreprises de transports, d'éclairage etc.*, elles *sont dirigées soit par l'État, soit par des sociétés privilégiées exemptées de tout impôt;* il n'y a lieu d'appliquer l'impôt que sur de petites entreprises ou quelquefois des sociétés, dont les bénéfices sont minimes.

Les banques et les assurances sont entre les mains de la grande entreprise, quoiqu'il y en ait qui sont petites par rapport à leur destination (1).

Il s'ensuit donc que les cas de réalisation de gros bénéfices

---

que la production moyenne (20 milliards en 1928, *supra* p. 84, mais seulemeut 13 milliards en 1932) de 16 milliards, on pourrait admettre que des marchandises d'une valeur moyenne de 7 à 8 milliards de drachmes sont livrées au commerce imposé ici.

Pour le calcul du bénéfice nous admettrons un taux de 12 %, mais qui peut être, en effet, exagéré. D'après un travail du Conseil Supérieur Économique de Grèce, l'écart entre les prix de vente en gros et les prix de vente en détail (servant à dresser les nombres-indices respectifs) pour les articles de nourriture est en moyenne 15 %; d'après les données du contrôle des entreprises commerciales exercé par l'Éphorie B d'Athènes, en moyenne, il n'y a que le tiers du bénéfice brut qui constitue le bénéfice net; or, déduction faite du coût des services intermédiaires entre les deux commerces et de leur frais généraux, on ne doit pas admettre un bénéfice net supérieur à 5 %; mais d'autres articles élevant la moyenne, nous admettrons le taux de 12 %.

Par conséquent, sur le total des marchandises de (6,5+12+7,5) 26 milliards, le commerce intérieur réalise, à raison de 12 %, un total de profits de 3,1 milliards de drachmes; déductiou faite d'un chiffre pour les sociétés anonymes nationales, *on peut évaluer les bénéfices du commerce intérieur constituant une matière imposable dans la présente rubrique (catégorie D et patente générale) à environ 3 milliards de drachmes.*

(1) Pour les *banques* se référer aux éléments cités *supra* p. 150 note 1, et à l'*Annuaire Économique etc.* pour *1930, 1931, 1932,* dans les pages y citées.

Des renseignements précieux sont à trouver dans les *Rapports* présentés à l'assemblée générale des actionnaires de la *Banque de Grèce* par M. M. A. DIOMÈDE *(1930)* et E. TSOUDEROS *(1931* p. 24-28, *1932* p. L à LI, contenant des renseignements pour toutes les banques aussi); la *Banque Nationale de Grèce* par M. J. DROSSOPOULOS *(1931* et *1932);* la *Banque d'Athènes (1931* et *1932);* la *Banque Populaire (1931* et *1932)* et M. S. EULAMBIO, *The National Bank of Greece, a History of the Financial and Economic Evolution of Greece,* Athens, 1924.

Cf. aussi A. SPOURGITIS, Professeur à l'École des Hautes Études Économiques et Commerciales d'Athènes, *Études de banque et de change,*

sont rares (1). *De plus, si l'on prend en considération le fait que la société anonyme nationale n'est pas taxée dans la présente catégorie*

Athènes, 1928, livre I p. 1-398, où il examine à fond, au point de vue historique, théorique et comparé, les questions bancaires, avec une analyse critique des conditions de la Grèce.— D. PROTECDICOS, op. cit. p. 45 et suiv.—Voir quelques éléments dans : *La Grèce Économique et Financière,* numéro spécial de la «Revue des Balkans», Paris 1923, p. 9 à 21.—A. ANGELOPOULOS, *Les sociétés anonymes etc.* op. cit. p. 47-56.— A. SBAROUNIS, *Les banques en Grèce,* article dans la revue «La vie technique et industrielle» de Paris, numéro réservé à la Grèce, juillet 1927.

Mais les banques étant constituées sous forme de sociétés anonymes, ce n'est que les sociétés étrangères qui entrent dans la présente catégorie D. *Or, les bénéfices faisant objet d'imposition ne sont pas importants.*

En ce qui concerne les *assurances,* nous citons que le total des primes payées sur les contrats passés en Grèce se monte, en 1928 (cf. statistique de la Direction des Contributions Directes), à:

a)	branche contre l'incendie	primes	environ	170	mln	de drs
b)	„ sur la vie	„	„	100	„	„
c)	„ contre les autres risques	„	„	60	„	„
	Total	„	„	330	„	„

Ces entreprises sont surtout entre les mains de sociétés étrangères, imposées dans la présente catégorie, mais *les bénéfices réalisés sont insignifiants.*

(1) Il serait intéressant de dresser un *résumé des bénéfices* qui constituent la matière imposable de la présente rubrique (impôt sur le revenu net de la catégorie D et impôt sur la patente). Il est certainement impossible d'avoir une statistique exacte des revenus d'une cédule qui, dans tous les pays, présente une si grande évasion fiscale. Faute d'éléments plus analytiques, nous nous sommes hasardé à faire les calculs déjà cités aux pages précédentes que nous recapitulons ici :

a) Commerce extérieur *(supra* p. 193 note 2).....	500	mln	de	drs
b) Industrie *(supra* p. 200 note 1).....	500	„	„	„
c) Commerce intérieur *(supra* p. 201 note 2)..... .	3.000	„	„	„
d) Autres branches: banques, assurances, transports (autres que la navigation maritime, les chemins de fer et les entreprises privilégiées), services intermédiaires, tourisme, etc., les sociétés anonymes nationales non comprises, environ.....	1.000	„	„	„
Total.....	5.000	„	„	„

C. à d. que (non compris les sociétés anonymes nationales, les entreprises de tabac en feuilles, la navigation maritime, les chemins de fer et les entreprises privilégiées) le total des benéfices qui font l'objet d'imposition dans la présente cédule (impôt sur le revenu net

sur le total de ses bénéfices mais à la catégorie C, on se rend facilement compte que les revenus élevés (1) *et encore même une partie*

---

de la catégorie D et impôt de la patente générale) peut être évalué grosso modo à 5 milliards de drachmes.

La navigation maritime nationale est imposée sur un revenu moyen annuel présumé de 50 millions de drachmes (supra p. 196 note 2).

Les entreprises de tabac en feuilles (commerce d'exportation et commerce intérieur) sont imposées sur un revenu annuel présumé de 100 millions de drachmes (évaluation *grosso modo* d'après le rendement de l'impôt).

(1) Les tableaux suivants du SERVICE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES en donnent une idée:

a) Tableaux Statistiques de l'**Impôt de la Catégorie D**

(sur le revenu net d'entreprises commerciales et industrielles)

I Tableau. *Contribuables* par niveau de revenu; leurs *revenus.*

Niveau de revenu	Année 1927-28		Année 1930-31	
	Nombre de contribuables	Revenus (millions de Drachmes)	Nombre de contribuables	Revenus (millions de Drachmes)
150.000 — 175.000	68	0.9	47	0.6
175.000 — 200.000	118	4.4	67	2.5
200.000 — 250.000	275	20.6	155	11.6
250.000 — 300.000	137	17.1	119	14.9
300.000 — 400.000	148	29.1	128	23.8
400.000 — 500.000	54	15.1	54	15.3
500.000 — 750.000	58	27.5	37	15.8
750.000 — 1.000.000	17	12.7	10	7.1
1.000.000 — 1.500.000	11	11.1	2	2.2
1.500.000 — 2.000.000	5	7.2	4	6.2
2.000.000 — 3.000.000	2	4.2	—	—
3.000.000 — 5.000.000	—	—	1	4.1
5.000.000 — et en sus	2	15.7	—	—
	895	165.6	624	104.1
Portion de revenu soumise à l'Impôt de la Patente.....		130.1		77.9
Total de revenus...		295.7		182.—

C. à d., de ces revenus, les 130,1 millions de drachmes pour 1927-28 et 77,9 mln pour 1930-31 furent assujettis à l'impôt de la patente en tant que représentant la partie inférieure de 150.000 drs par contribuable, tandis que le reste a été soumis à l'impôt sur le revenu de la catégorie D.

des revenus moyens ne font pas l'objet d'une imposition dans la présente catégorie.

II Tableau. *Contribuables* par *population* de la ville, 1930-31.

VILLES	Nombre de contribuables par niveau de revenu												Total de contribuables
	de 150.000 à 175.000	175.000 - 200.000	200.000 - 250.000	250.000 - 300.000	300.000 - 400.000	400.000 - 500.000	500.000 - 750.000	750.000 - 1.000.000	1.000.000 - 1.500.000	1.500.000 - 2.000.000	2.000.000 - 3.000.000	Au-dessus de 3.000.000	
Athènes, Le Pirée, Salonique et Patras	47	64	130	88	59	34	27	8	2	1	—	—	460
25.000 à 50.000 hab.	—	2	13	17	45	15	1	—	—	2	—	1	96
Au-dessous de 25.000 habitants ...	—	1	12	14	24	5	9	2	—	1	—	—	68
Total	47	67	155	119	128	54	37	10	2	4	—	1	624

III Tableau. *Sociétés anonymes étrangères*(*) : nombre et revenus.

Niveau de revenu	Année 1927-28		Année 1930-31	
	Nombre de sociétés	Revenus (millions de Drachmes)	Nombre de sociétés	Revenus (millions de Drachmes)
jusqu'à 100.000	32	0.7	14	0.4
100.000 — 150.000	6	0.7	3	0.4
150.000 — 200.000	9	1.5	2	0.3
200.000 — 300.000	6	1.5	1	0.3
300.000 — 400.000	6	2.1	2	0.7
400.000 — 500.000	4	1.8	3	1.4
500.000 — 750.000	7	4.4	4	2.4
750.000 — 1.000.000	4	3.3	1	0.9
1.000.000 — 1.500.000	10	12.2	4	4.7
1.500.000 — 2.000.000	5	8.8	1	1.6
2.000.000 — 3.000.000	4	9.1	3	6.9
3.000.000 — 5.000.000	2	7.8	1	3.1
5.000.000 — 7.500.000	—	—	1	6.3
7.500.000 — 10.000.000	—	—	1	8.5
10.000.000 et en sus	3	57.6	—	—
	87	111.5	41	37.8
U. R. S. S.		21.-		22.-
Total général . . .		132.5		59.8

Cela explique le faible rendement de nos impôts sur les

(*) Sont aussi compris les chiffres concernant les affaires avec l'État Russe ; ils sont ajoutés à la fin.

b) Tableaux Statistiques de l'**Impôt de la Patente** au 31 mars 1931

I Tableau. Nombre de *contribuables* par classe ; leurs *revenus* présumés ; et *impôt* en faveur de l'État (*).

Classe	Nombre de contribuables (**)	Revenu présumé (***)		Impôt en faveur de l'État (principal et taux additionnels)	
		Pour la classe (Drachmes)	Pour le total des contribuables de la classe (Drachmes)	Par contribuable (Drachmes)	Pour le total des contribuables (Drachmes)
1/2 de 1re	24.281	3.500	84.983.500	52	1.262.612
1re	72.489	7.000	507.423.000	104	7.538.856
1/2 de 2me	2.952	9.750	28.782.000	104	307.008
2me	35.495	12.500	443.687.500	208	7.382.960
1/2 de 3me	8.334	15.000	125.010.000	156	1.300.104
3me	38.100	17.000	666.750.000	312	11.887.200
1/2 de 4me	24.939	20.000	498.780.000	312	7.780.968
4me	51.719	22.500	1.163.677.500	624	32.272.656
5 »	24.371	27.500	670.202.500	1.036	25.248.356
6 »	11.206	32.500	364.195.000	1.872	20.977.632
7 »	5.331	37.500	199.912.500	2.808	14.969.448
8 »	3.246	42.500	137.955.000	3.744	12.153.024
9 »	1.714	47.500	81.415.000	4.680	8.021.520
10 »	1.486	52.500	78.015.000	5.616	8.345.376
11 »	635	57.500	36.512.500	6.552	4.160.520
12 »	837	62.500	52.312.500	7.428	6.217.236
13 »	371	67.500	25.042.500	8.424	3.125.304
14 »	484	72.500	35.090.000	9.360	4.530.240
15 »	438	77.500	33.945.000	10.400	4.555.200
16 »	325	87.500	28.437.500	11.960	3.887.000
17 »	244	97.500	23.790.000	13.520	3.298.880
18 »	277	107.500	29.777.500	15.080	4.177.160
19 »	128	117.500	15.040.000	16.640	2.129.920
20 »	190	127.500	24.225.000	18.200	3.458.000
21 »	34	137.500	4.675.000	19.760	671.840
22 »	615	147.500	90.712.500	21.320	13.111.800
	310.241	—	5.450.348.500	—	212.770.820

(*) Ce tableau ne comprend pas les sociétés anonymes, les entreprises de tabac en feuille, la navigation hellénique, et les ingénieurs et architectes. Il est commun pour les entreprises commerciales ou industrielles et pour les professions libérales.

(**) D'après d'autres données de la statistique, les contribuables

entreprises commerciales et industrielles et l'absence de toute

des professions libérales inclus dans ce chiffre sont environ au nombre de 10.000.

(***) En ce qui concerne les revenus, il n'y a pas une statistique séparée de ceux appartenant aux professions libérales; mais, étant donné que ces contribuables, pour la plupart, sont rangés dans les classes inférieures et moyennes, *on peut évaluer à 650 millions de drachmes les revenus imposés des patentables de professions libérales, le reste de 4.800 millions de drachmes constituant les revenus imposés des patentables des entreprises commerciales et industrielles.*

II Tableau. *Contribuables* par classe et *population* de la ville, au 31 mars 1931.

Classe	Villes au-dessus de 25.000 habitants (contribuables)	Villes entre 10.000 et 25.000 habitants (contribuables)	Villes entre 5.000 et 10.000 habitants (contribuables)	Au-dessous de 5.000 habitants (contribuables)	Total de contribuables
1/2 de 1re	298	254	337	23.392	24.281
1re	619	425	2.377	71.965	75.386
2me	1.104	1.074	3.769	29.548	35.495
1/2 de 3me	2 204	4.920	555	710	8.389
3me	34.194	9.942	3.865	15.040	63.039
4 »	38.639	4.817	1.731	6.532	51.719
5 »	17.040	3.031	1.028	3.272	24.371
6 »	8.222	1.289	453	1.242	11.206
7 »	4.129	564	203	435	5.331
8 »	2.633	302	106	205	3.246
9 »	1.415	150	42	107	1.714
10 »	1.290	106	26	64	1.486
11 »	544	53	9	29	635
12 »	735	56	15	31	837
13 »	329	21	5	16	371
14 »	420	32	9	23	484
15 »	387	35	4	12	438
16 »	289	19	6	11	325
17 »	226	2	1	15	244
18 »	248	7	4	18	277
19 »	119	4	—	5	128
20 »	173	6	2	9	190
21 »	29	2	—	3	34
22 »	572	23	7	13	615
	115.858	27.134	14.552	152.697	310.241

probabilité d'augmentation sérieuse de leur apport au budget [1].

Considérations sur les éléments du bénéfice d'entreprise en Grèce.— Il serait oiseux de procéder à une analyse des éléments du bénéfice de l'entrepreneur [2], qui rendent ce revenu différent de ceux d'autre nature. Mais il faut signaler quelques conditions particulières à la Grèce.

Ce revenu est le résultat de la collaboration du capital et du travail. Mais tandis que dans l'exploitation agricole, le capital n'est usé que très lentement et dans une faible mesure, au contraire, dans une exploitation industrielle, le capital non seulement subit une détérioration plus rapide, mais il est, en plus, exposé au risque d'être rendu complètement inutile par suite de nouvelles inventions dans ce domaine. Par conséquent, la question de *l'amortissement* est vitale pour les entreprises industrielles et doit avoir en vue aussi bien les capitaux immobilisés que les fonds de roulement. Tout particulièrement, en ce qui concerne les installations et l'outillage rendus inutiles ou tombés en désuétude, étant donné que le capital ne saurait jamais être taxé, on doit procéder à l'amortissement complet de la valeur ainsi diminuée, ce qui, naturellement, diminuera le revenu de l'entreprise.

Ces observations générales prennent *une importance spéciale pour la Grèce* [3]. A cause de la pénurie d'avant guerre, et même sous le régime protectionniste d'après guerre, faute d'ampleur de moyens, *l'industrie hellénique a en grande partie des installations usées et de productivité inférieure.* De plus, *l'ouvrier grec n'ayant*

---

(1) La récapitulation des revenus imposés, d'après les tableaux précités, donne:

Tableau	I	de l'impôt	de la	Catégorie	D,	revenus	104	mln	de	drs
„	III	„	„	„	„	„	60	„	„	„
„	I	„	„	„	patente,	„	4.800	„	„	„
						Total ...	4.964			

Or, le total des bénéfices imposés s'élève à environ 4.900 millions de drachmes; si notre évaluation (*supra* p. 203 note 1) *du revenu imposable à 5 milliards n'est pas trop loin de la réalité, l'évasion fiscale dans la présente rubrique n'est pas considérable.*

(2) Cf. à la bibliographie citée en p. 85-90, p. 85-90, p. 142-3 note 3, et en p. 191 ; cf. aussi quelques considérations sur la Grèce dans A. SPOURGITIS, op. cit, et A. SBAROUNIS, *L'impôt sur les revenus*, op. cit., p. 205-255.

(3) Cf. surtout les observations de M. HADJIKYRIACOS, op. cit.

pas l'instruction et l'adresse de ses confrères d'autres pays plus civilisés, la dépréciation du capital se fait plus rapidement. Une inflation industrielle remarquée après la guerre, à l'instigation du protectionnisme et d'une erreur d'appréciation de la capacité de consommation de la population, *a provoqué des faillites*, entraînant la mise en vente de certaines installations, parfois à moins du $^1/_5$ de leur valeur. Ces raisons rendent très circonspect l'industriel, qui exerce une entreprise de longue haleine et de productivité lente.

Il est vrai que, dernièrement, les restrictions des importations et du change ont donné une impulsion nouvelle à l'industrie, mais il ne faut pas s'en remettre à des événements extraordinaires et passagers (1).

Or, le fisc ne saurait méconnaître le besoin pour l'industrie de procéder à des amortissements importants (2).

L'élément du *risque*, également, se présente ici sous diverses formes et a un caractère plus important. Il faut tout d'abord rappeler que la baisse des prix des matières premières et des produits de l'entreprise industrielle ou commerciale affecte, directement et en raison de son importance, le capital lui-même, qui n'est constitué que de ces éléments dans une proportion considérable. Par contre, dans le cas d'entreprises agricoles, la baisse des prix des produits n'affecte le capital que par répercussion et par application de la loi de l'équilibre (3).

En second lieu, les relations de droit personnel, qui sont d'une grande importance dans le commerce, constituent un élément d'instabilité pour le capital, en raison du fait que leur valeur, se basant sur le crédit, change souvent facilement. En effet, dans la plupart des cas, la situation personnelle du débiteur est sujette à tant de fluctuations, que le risque que présente le placement en obligations personnelles est beaucoup plus grand que dans

---

(1) Cf. les données et remarques en p. 198-200.

(2) Une commission a été nommée par le sous-secrétaire d'État aux Finances M. B. Delyannis, en 1930, pour étudier la question et établir des règles de calcul des amortissements. Cette commission, composée de fonctionnaires et de représentants des industriels et d'autres techniciens, a soumis son rapport, inspiré de conceptions très larges. Mais, malheureusement, aucune suite n'a été donnée, jusqu'à présent, à ce projet.

(3) La diminution du revenu entraîne aussi celle du capital *(supra* p. 88, note 6).

tout autre placement de capitaux. Pour cette raison, on doit non seulement procéder à l'amortissement des créances douteuses, mais aussi faire des prévisions pour la constitution de réserves.

La Grèce est un pays où les conditions du risque causent à l'entrepreneur la plus grande anxiété, surtout après la guerre. Les prix en Grèce subissent l'influence non seulement des fluctuations internationales, mais aussi de circonstances particulières de notre balance des comptes qui présente beaucoup d'éléments instables (1). De plus, *le moratorium prorogé pendant des années et les difficultés de paiement surgies de la crise, ont affecté profondément le crédit.*

Or, le fisc doit admettre une grande marge d'amortissement de dettes, comme prime d'assurance loyale.

En ce qui concerne le capital d'*entreprises privilégiées,* qui après un certain temps reviendra à des tiers (l'État, la commune etc.), les questions d'amortissements n'ont pas provoqué de divergences de vues, étant donné que ces entreprises, en général, sont *exemptes* d'impôt.

Auprès de certaines entreprises (p. ex. les *compagnies d'assurance),* il y a d'autres éléments instables qui doivent entrer en ligne de compte pour la détermination du revenu; ces éléments, évalués d'après les règles des probabilités et des calculs compliqués, ont donné lieu à la *formation de réserves assez élevées,* mais *qui sont admises par le fisc.*

Enfin, en ce qui concerne *les dépenses d'administration et les frais généraux,* ceux-ci présentent aussi incontestablement une certaine instabilité, bien que dans une moindre mesure. L'inflexibilité des salaires des ouvriers et des employés et le fait qu'il est difficile de licencier et d'embaucher les cadres d'employés, techniciens, contre-maîtres etc., chaque fois que cela serait nécessaire, rendent impossible la coordination de ces frais avec les prix des produits. Il est vrai que cela ne présente pas de grandes difficultés pour la détermination des dépenses de l'entreprise; il *augmente* cependant *considérablement l'élément du risque.* Quant

(1) Une crise de nos produits exportés qui ne sont pas de première nécessité, ou de la navigation, une diminution des remises d'émigrés ou du mouvement touristique des étrangers, etc. ont un contre-coup sur les prix. Le nombre-indice de juin 1933, en drachmes papier (19.88), ne s'est pas adapté à la chute de la devise nationale (34,60) : son équivalent en or est 0,57. La différence est due en partie à des raisons de cette nature.

au salaire du directeur, il ne joue aucun rôle, excepté auprès des sociétés anonymes, étant donné que dans les autres cas ce salaire est considéré comme bénéfice imposable (1).

On ne doit pas méconnaître un fait qui s'est manifesté après la guerre, surtout *pendant la période d'instabilité monétaire,* et qui, bien entendu, a été remarqué dans d'autres pays aussi. La valeur des marchandises étant fixée au moyen d'une monnaie qui subissait des fluctuations continuelles, en d'autres termes par l'emploi d'une mesure qui n'était pas la même chaque fois, on arrivait à qualifier de profits des sommes inexistantes, sur lesquelles le fisc percevait non seulement l'impôt ordinaire, mais en plus un impôt de bénéfices extraordinaires. Le cas n'était pas rare où l'on exigeait des impôts sur des bénéfices, alors qu'en réalité il y avait des pertes. Cet état de choses était, sans doute, toléré, à cause de la nécessité dans laquelle l'État s'est trouvé. Il n'a, cependant, pas cessé d'être une des raisons d'*instabilité dans l'évaluation du revenu,* qui, nous l'avons déjà dit, parfois aboutissait à une taxation latente du capital lui-même (2).

La sauvegarde du *secret professionnel,* enfin, ne cause moins d'anxiété (3).

L'élément de l'estimation dans le calcul du bénéfice imposable.— Les données de détermination de ce bénéfice, tant positives, c.à d. le revenu brut, que négatives, c.à.d. les dépenses nécessitées pour sa production, sont, donc, très variables, étant sujettes à l'influence d'un grand nombre de facteurs. Par conséquent, la tendance qu'ont nos commerçants de faire des prévisions, soit sous forme de réserves, soit en sous-estimant la valeur des éléments de leur actif, est pleinement justifiée. Les réserves ainsi, directement ou indirectement, constituées, devront, en cas de nécessité, servir de soupape de sûreté. Cependant, une prévision excessive diminue le montant du revenu assujetti à l'impôt. Par conséquent, la constitution de réserves,

---

(1) Une des raisons pour lesquelles le taux est ici inférieur à celui de l'imposition des revenus des capitaux.

(2) Après la stabilisation de 1928, des réserves ont été formées, par suite de l'évaluation des installations, du portefeuille et de l'actif en général des sociétés anonymes sur la base de la nouvelle unité. La question d'imposition de ces réserves a provoqué une grande discussion et n'est pas encore résolue.

(3) Cf. les considérations spéciales dans le chap. IX de la procédure.

tout en étant une mesure de prévoyance et de sûreté, a parfois pour effet de tourner la loi quand elle est portée à l'exagération.

Il s'ensuit donc que, du fait que l'élément d'estimation joue un rôle considérable dans cette catégorie, l'impôt ne présente pas ici les mêmes conditions de garantie que dans les autres catégories. Ceci a donné souvent lieu à des divergences entre les contribuables et le service fiscal. Quelquefois, la tendance des contribuables à présenter des bénéfices imposables inférieurs, due non seulement à un esprit conservateur excessif, mais parfois à la mauvaise foi, a conduit aux extrêmes et à une conception étroite de la part des organes du fisc (1). La question du secret professionnel aussi a donné lieu à un nombre de plaintes (2).

Incidence de l'impôt (3).— Dans un régime où l'entrepreneur se trouve dans des conditions de monopole, il n'a pas la capacité de répercuter l'impôt sur le consommateur. En effet, si nous admettons qu'il a réglé sa production, de manière à se tenir sur le point où il réalisera le maximum du profit (4), et qu'il a exigé le prix le plus élevé que le consommateur consent à payer, l'impôt sur les profits ne pourra pas être ajouté aux prix : c'est le monopoleur qui le paiera ; l'impôt ne sera qu'un prélèvement sur la portion qui revient à l'entrepreneur, sur l'excédent du prix de revient de la marchandise, son bénéfice.

Mais, en Grèce, cette condition absolue ne se rencontre, en temps normal (5), que dans certains cas de produits soutenus par le régime de protection douanière (6). Au contraire, même

(1) *Infra* cf. «l'évasion fiscale» p. 218.

(2) *Infra* chapitre de la procédure de constatation de l'impôt.

(3) Cf. la bibliographie citée en p. 91-92 et en p. 159-160 sur l'incidence et la translation de l'impôt. Voir surtout SELIGMAN, *Théorie de la répercussion etc.*, op. cit., chapitre V «Les impôts sur les profits» p. 452-488 ; MERING, op. cit., chapitre «Besteuerung von Handel und Gewerbe» p. 176-195 ; COMMITTEE ON NATIONAL DEBT AND TAXATION, op. cit. p. 106-119, p. 150-1, p. 156-169, p. 242.

(4) Le «Maximum monopoly revenue», cf. COMMITTEE etc. op. cit. p. 111 ; cf. SELIGMAN op. cit. p. 479.

(5) C. à d. sans les mesures restrictives de l'importation de ce dernier temps.

(6) Pour les produits agricoles (cf. nos remarques en p. 92) le cas est un peu différent. Une intervention de l'État très étendue (voir déjà la concentration du blé et de certaines céréales, la politique du pain, le rachat de quantités de tabac, d'huile etc), pourrait en faire un «mono-

avec un grand nombre de ces produits, et presqu'en règle dans les autres cas, l'entreprise, en Grèce, se trouve dans des conditions de concurrence.

Dans un régime de concurrence, complète ou incomplète, la translation de l'impôt du producteur au consommateur est encore moins possible: l'impôt sur les profits nets, s'il est général sur toutes les entreprises, ne sera pas ajouté aux prix, mais sera prélevé sur le revenu de l'entrepreneur (1).

Au contraire, sous le même régime de concurrence, un impôt non général mais exclusif sur les profits d'une branche aura, à la longue, une issue au détriment de l'économie individuelle de ses entrepreneurs et de la consommation (2).

En Grèce, *le manque d'uniformité dans l'imposition des entreprises commerciales et industrielles* (3), *et certaines exonérations* (4) *constituent une perturbation dans l'incidence de l'impôt.*

Mais certains autres points de vue doivent être signalés. La classe commerciale et industrielle, par suite d'une longue habitude, désire avoir précisées et connues, *a priori,* toutes les données qui désignent le coût de l'objet de l'entreprise. Un impôt instable et incertain, tel que l'impôt sur le revenu, ne fait qu'augmenter les inquiétudes de l'entrepreneur, dans son for intérieur; il peut même être considéré par lui comme un élément additionnel de risque. L'impôt sur le revenu se base sur le principe de la capacité contributive, principe qui est étranger à la «mentalité d'entrepreneur». La certitude de l'impôt de la patente permet au moins à l'entrepreneur de le considérer parmi ses dépenses de production.

Caractère réel ou personnel de l'impôt. Proportionnalité ou

---

poleur bienveillant» ou au contraire un «acheteur bienveillant», et, par conséquent, laisser une marge pour le rejet de l'impôt sur les prix et en dégager indirectement le producteur.

(1) SELIGMAN op. cit., p. 483-4 «....Cet impôt général sur les profits nets n'est jamais susceptible de se répercuter....C'est le producteur qui supporte l'impôt en première et en dernière analyses».

(2) SELIGMAN op. cit. p. 479-483; aussi en p. 486-7 «s'il y a concurrence, l'impôt spécial sur les recettes nettes est en général rejeté sur le consommateur».

(3) Cf. la diversité des systèmes pour l'entreprise particulière, la société anonyme nationale, la société anonyme étrangère, le commerce du tabac dans l'intérieur etc.

(4) Entreprises privilégiées, etc.

progressivité.— Les remarques faites en p. 55-56 quand au caractère mixte («semi-personal») de l'impôt cédulaire de la catégorie A valent aussi pour la présente cédule. Mais il faut ajouter que l'élément de la personnalité gagne plus de terrain dans la présente.

De plus, la proportionnalité de l'impôt est admise pour la plupart des personnes morales [1] et pour certains cas de la patente. Au contraire, pour les personnes physiques soumises à l'impôt de la catégorie D et à la patente générale, la progression du taux est la règle.

Le système approprié à la Grèce

L'expérience des systèmes appliqués jusqu'à présent.— Les raisons exposées dans le chapitre précédent ont amené quelques auteurs et des représentants des classes commerciales à critiquer l'application du système de l'impôt sur le revenu aux entreprises commerciales et industrielles. On prétend, aussi, que cet impôt frappe un revenu instable et quelquefois le capital lui-même, nuisant ainsi à la prévoyance; il exige, dit-on, une restriction des réserves, il cause des ennuis au contribuable en raison des contrôles minutieux, il l'expose aux dangers de l'indiscrétion des agents du fisc, et est même contraire à la morale, puisqu'il pousse à des fausses écritures, qui tombent sous le coup de la loi pénale. Ces adversaires de l'impôt sur le revenu proposent, à sa place, l'application d'un impôt basé, à l'exemple de l'ancien impôt de patente, sur des indices objectifs, qui ne sauraient être contestés.

Il est vrai que ce que nous venons d'exposer est le côté faible de l'impôt de la présente catégorie. Et comme la classe commerciale et industrielle est la plus éloquente de toutes les classes de contribuables, très souvent ses griefs et ses requêtes ont été favorablement accueillis. Malheureusement, sauf dans certains cas exceptionnels, il ne peut pas y avoir, pour les entreprises commerciales et industrielles, d'indices pouvant servir à la détermination, tant soit peu approximative, des bénéfices. Le loyer qui est le seul élément stable, a été reconnu insuffisant en matière d'impôt sur les diverses professions; de plus, vu les conditions inégales de location qui résultent du moratoire, cet indice a, en réalité, perdu toute son importance Le capital, la valeur des diver-

[1] Voir une exception pour les personnes morales soumises à la patente générale (*supra* p. 184), où l'impôt est progressif.

ses installations, le chiffre d'affaires, les salaires, les frais généraux, le nombre d'ouvriers ou d'employés, ou le prix de revient des matières premières ou des marchandises, étant sujets à une dissimulation facile, rendent la détermination objective d'un revenu indiciaire aussi difficile que celle du revenu net réel.

Tous ces éléments, pris ensemble, pourraient constituer une base susceptible de permettre à un juge de bonne foi d'évaluer le *revenu net probable.* Sans doute, on ne peut méconnaître que le *revenu net réel* est la base la plus juste et la plus positive pour l'imposition et que les législations modernes tendent toutes à l'adopter (1). Mais l'examen des éléments précités, pris ensemble, conjointement avec d'autres renseignements, fut adopté par plusieurs pays, dans le but de permettre à l'Administration, ainsi qu'aux tribunaux fiscaux, de se présumer le revenu moyen probable; et ceci a été ou bien le principe directeur du système d'imposition, ou bien une solution dans des cas litigieux (2).

Les modifications successives apportées à l'impôt en Grèce, modifications hâtives et sans aucun examen préalable, mais avec la seule justification d'avoir à remplacer un système défectueux

(1) BRAEUER op. cit. p. 43.

(2) Voir les fondements du système italien d'imposition de la richesse mobilière (NITTI, op. cit. II p. 93 et suiv.); quelques impôts par classes (p. ex. la *Gewerbesteuer* allemande avant la guerre); le régime de l'Angleterre avant la réforme de 1918. En Angleterre, même à l'heure actuelle, les fameux «compromises» entre l'Administration et le contribuable sont souvent basés sur des indices extérieurs; en France, l'imposition actuelle des petits commerçants d'un revenu inférieur à 50.000 francs, se base sur un revenu présumé. Dans certains «Länder» de l'Allemagne (Prusse, Bavière etc.) la *Gewerbesteuer* d'après guerre a une base mixte sur le capital et sur un revenu présumé. En Russie (cf. HAENSEL op. cit.) l'impôt de la patente est un impôt fixé par classes (tarifs variant de 2,50 à 2880 roubles), complété par un impôt sur le chiffre d'affaires, qui est fixé différent pour le commerce de gros, pour le commerce de détail, pour l'industrie etc., et constaté souvent après estimation; en dernière analyse l'impôt devient un impôt sur le revenu présumé.—Cf. aussi les observations de M. A. ANGELOPOULOS, *L'impôt de la patente* (en grec), article dans la «revue des sciences économiques et financières» d'Athènes, janvier-avril 1933, où, dans une étude historique et comparée, il est d'avis que, certaines réserves secondaires faites, le revenu constitue la base de tous les impôts de patente d'après guerre (p. 114).—Voir aussi l'examen comparé et les suggestions de S. SERVOS, *Notre législation fiscale et les entreprises commerciales,* Corfou, 1928.

par un système meilleur, empêchent de se former une idée exacte sur celui d'entre eux qui serait le plus adapté.

Il est vrai que l'instauration de l'impôt de patente en 1926-27 a rapporté un revenu considérable à l'État, tout en simplifiant la manière d'assiette pour les revenus inférieurs à 150.000 drs. Cependant, la productivité n'est pas due au nouveau système, mais au fait que l'ancien impôt n'était pas régulièrement appliqué. Juste au moment où l'on avait décidé de clôturer la période des arrérages et de recommencer une nouvelle période d'application de l'impôt en 1926, on introduisit le nouveau système. Il ne nous reste aucun doute que l'ancien système aussi aurait presque les mêmes résultats pour le trésor et surtout sans susciter les plaintes, auxquelles l'impôt de la patente a donné naissance. Ces plaintes n'ont été apaisées que par l'intervention du Ministère qui a recommandé la modération même hors des cadres de la loi (1).

L'attitude bienveillante recommandée par le Ministère a porté ses fruits quant aux petits contribuables, mais elle a, par contre, favorisé, sans raison, ceux qui avaient réalisé des bénéfices considérables. On est tout de suite convaincu de cette indulgence excessive et injustifiée, en ce qui concerne l'imposition des professions et des commerces les plus importants, en jetant un coup d'œil sur les tableaux statistiques de l'impôt de la patente et de l'impôt de la catégorie D (2).

La dernière modification de l'impôt de la patente lui a donné une forme meilleure.

Cet impôt, bien qu'admettant certains indices, ne consacre pas une déviation importante du système d'impôt sur le revenu. Tout au contraire, c'est plutôt la solution la plus pratique de la

(1) Cf. aussi *supra* p. 180. La mesure nouvelle parut si oppressive dès sa première application et l'échelle établie était si écrasante qu'elles provoquèrent des protestations de la part d'associations commerciales et industrielles, dont quelques unes demandaient la modification de l'échelle et d'autres l'abolition complète de l'impôt de patente. Afin d'éviter l'échec complet de l'impôt, le Ministère donna des instructions aux agents du fisc leur conseillant de n'être pas stricts dans l'application de la loi et de prendre en considération pour l'assiette de l'impôt non pas le revenu du contribuable, mais la capacité de paiement du contribuable et de procéder à la classification en conséquence.

(2) Cf. p. 204 à 207 note; voir aussi *infra* nos remarques dans la rubrique «répartition des revenus et de la charge fiscale», p. 221 notes 1, 2.

difficulté, rencontrée surtout dans le cas de petits contribuables, qui ne peuvent pas fournir les éléments exacts de leur revenu net réel, et qui, même s'ils voulaient tenir des livres réguliers, devraient dépenser pour frais de comptabilité et autres, un montant supérieur à celui de l'impôt exigé. De même, la vigueur triennale des rôles des petits contribuables ne constitue pas une déviation de l'impôt sur le revenu, étant donné que le revenu de cette classe de contribuables n'est pas sujet à des fluctuations sérieuses, pendant la seconde et la troisième année, tandis que, par contre, cette simplification de la manière d'imposition était une grande économie de temps, aussi bien pour les agents du fisc que pour les contribuables.

Le système a aussi l'approbation des classes commerciales.

L'augmentation aussi de la limite de l'impôt de patente à 300.000 drs n'en constitue pas une véritable hausse ni une extension de compétence, étant donné la dernière chute de la devise nationale.

En ce qui concerne l'impôt de la catégorie D, le système des commissions consultatives n'altère pas sa nature d'impôt sur le revenu. Elle constitue seulement une facilité dans le contrôle et surtout elle aide le contribuable à sauvegarder son secret professionnel.

Sans doute, il y a bien des modifications secondaires à apporter. Mais on est las des changements successifs du passé. Seulement il faut rappeler que les sociétés anonymes nationales ont leur place ici, ainsi qu'il a été expliqué au chapitre des valeurs mobilières.

La présente catégorie, néanmoins, a besoin d'une meilleure application. La classification de l'impôt de patente ne doit pas devenir surannée, comme cela a été le cas jusqu'à présent. Également, les contribuables d'une certaine importance, soumis supplémentairement à l'impôt de la catégorie D, doivent être mieux suivis.

Schéma du système d'impôt définitif.— D'après ce qui précède, les entreprises commerciales et industrielles seront assujetties à:

1° *L'impôt de la patente:* d'après le système actuel [1],

2° *L'impôt de la catégorie D sur le revenu net,* qui sera établi sur:

---

[1] Cf. *supra* p. 183 et suiv.

a) toutes les sociétés anonymes nationales [1],
b) » » » étrangères [2],
c) les contribuables soumis à l'impôt général de la patente et réalisant un bénéfice supérieur à 300.000 drachmes [3].

Rendement des impôts sur les entreprises commerciales et industrielles. Évasion fiscale.

Le rendement de ces impôts a progressé et est assez satisfaisant [4]. En comparaison avec le passé, le progrès est encore plus satisfaisant. L'imposition des entreprises commerciales et industrielles représentait en 1915 8 °/₀ du total des contributions directes [5]. Après la réforme, cette proportion est la suivante: 9 °/₀ en 1920-21 (ou, l'impôt de guerre compris, plus de 30 °/₀); 5 °/₀ (ou 7 °/₀) en 1923-24; 9 °/₀ en 1925-26; 21 °/₀ (ou 22 °/₀) en 1927-28; 16 °/₀ (ou 17 °/₀) en 1928-29; 16 °/₀ en 1930-31; 15 °/₀ en 1931-32. Cette proportion sera encore plus grande si l'on prend en considération les sociétés anonymes nationales (catégorie C).

Mais ce rendement, malgré les progrès signalés, est bien loin d'être considéré comme ayant atteint le point désirable. Il est vrai que les conditions spéciales de l'organisation de notre commerce [6] et la défectuosité du système d'imposition des sociétés anonymes [7] n'offrent pas un aliment abondant au rendement des impôts de la présente catégorie. Pourtant, si le système d'im-

---

(1) Cf. *supra* p. 154-156.

(2) Cf. *supra* p. 190-191.

(3) Cf. *supra* p. 185-187.

(4) Cf. aux tableaux de l'Annexe. Voici la marche du rendement (après déduction d'une certaine proportion pour l'apport des professions libérales à la patente, cf. *supra* p. 207 note), en millions de drs or:

1919-20	7.8	1925-26	10.—	1929-30	21.—
1920-21	10.—	1926-27	16.—	1930-31	19.—
1923-24	4.5	1927-28	31.—	1931-32	15.5
1924-25	5.5	1928-29	25.—		

(5) L'impôt de la patente en 1915 était établi aussi sur les professions libérales et sur les salariés; du rendement total de 6,6 mln de drs nous avons admis que 5 millions concernaient les entreprises.

(6) *Supra* p. 193-211.

(7) *Supra* p. 144-156.

position sera complété et mieux appliqué, il pourra présenter une amélioration importante de recettes.

En effet, hormis la protection que le système fiscal en vigueur accorde à un grand nombre d'entreprises et qui, en dernière analyse, devient une soustraction à l'impôt, d'autres manifestations d'évasion fiscale ont été déjà constatées.

Les difficultés, auxquelles on se heurta dans le contrôle des entreprises commerciales, furent très grandes; elles sont dues principalement au désordre caractéristique du citoyen hellène et à sa répugnance à tenir des livres réguliers d'une part, d'autre part à l'ignorance ou à l'interprétation erronée des règles fiscales, et enfin à une tendance à tourner la loi.

L'introduction, du jour au lendemain, d'un impôt extrêmement lourd, obligeait les personnes payant avant 1919 quelques centaines de drachmes, d'en verser des milliers et parfois des millions. Le contribuable considérait cette exigence de l'État comme excessive et injustifiée dans son for intérieur. Si l'État avait été à même, pendant les premières années de cette réforme, d'appliquer strictement la loi, le contribuable, qui avait réalisé à cette époque-là des bénéfices considérables, aurait été familiarisé aussi avec l'idée de payer des impôts proportionnés à l'importance de ses bénéfices. Malheureusement, cependant, pour des raisons que nous avons expliquées plus haut, le contrôle de l'État fut très défectueux au cours des premières années. L'évasion fiscale, non sactionnée, donna lieu au mécontentement des contribuables plus sincères, qui dès lors se crurent justifiés à déclarer, comme revenu réalisé, non pas leur revenu effectif, mais celui qui correspondait à l'impôt auquel ils croyaient devoir être assujettis, en comparaison avec les autres contribuables.

C'est ainsi qu'avec le temps se cristallisa chez certains contribuables cette idée, que non seulement l'évasion fiscale n'était pas un acte délictueux, mais que même la tenue de livres en double (c. à d. d'une série pour le fisc et d'une autre pour le contribuable lui-même) devait être considérée comme un acte naturel et nécessaire ([1]).

([1]) Le phénomène de la tenue de livres en deux séries, sur une échelle plus ou moins grande, est universel. Pour l'Italie voir: F. NITTI, op. cit. II p. 102, FLORA op. cit. p. 472-3.

A ce point de vue, le principe que l'impôt sur le revenu a aussi un but moralisateur, a doublement échoué, ayant fait une faillite complète ([1]).

Heureusement, la masse compacte saine du commerce ne fut pas attirée vers ce précipice. Une mesure a été prise dernièrement dans le but de prévenir la tenue d'une double série de livres. Les livres de commerce sont visés non plus par le tribunal, mais par l'agent du fisc, à l'occasion du paiement des droits de timbre. En outre, la loi prévoit certaines obligations pour les contribuables appartenant à la catégorie D, en ce qui concerne la tenue des livres et l'inscription dans ces livres de certaines informations déterminées, toute contravention entraînant des sanctions ([2]).

Ces dernières années, par suite de l'abolition des impôts lourds de guerre sur le commerce, de la simplification de l'imposition, et des mesures préventives et répressives prises au sujet de la tenue des livres, le phénomène de la comptabilité frauduleuse tend à disparaître.

En ce qui concerne l'*amélioration du rendement,* on peut faire les remarques suivantes. Une nouvelle période triennale de classement commence pour l'impôt de la patente générale, à partir de 1933-34. L'application de l'impôt sur la propriété bâtie (catégorie A), en 1930-31, a marqué une amélioration bien sensible en comparaison avec le passé ([3]). Ce précédent nous permet l'espoir que, dans la rubrique des entreprises commerciales et industrielles également, on aura à enregistrer une augmentation, en comparaison avec le passé, et que, *malgré la crise, on sera justifié à s'attendre que le rendement moyen de 250 millions de drachmes sera porté à 300 mln, accusant ainsi un surcroît de 50 millions de drachmes* ([4]).

([1]) M. A. ANDRÉADÈS dans ses *Cours (Introduction) de 1924,* p. 137-142 a fortement critiqué la loi de l'impôt sur le revenu à cause de cet effet immoral. Il cite également un article de M. N. BACOPOULOS, député et plus tard ministre de l'Intérieur, critiquant aussi la loi en raison de cette tenue de livres en série double.

([2]) Cf. *infra* au chapitre de la Procédure, rubrique des Sanctions.

([3]) Cf. *supra* p. 61-63.

([4]) On devrait ajouter aussi une augmentation, au cas où les sociétés anonymes nationales seraient assujetties à la catégorie D. Mais

Répartition des revenus et de la charge fiscale.

Cette question est très intéressante pour la présente catégorie, qui, de par sa nature, peut présenter de grandes fluctuations de revenus. Mais, d'une part, étant donné que les sociétés anonymes nationales n'entrent pas dans cette catégorie, et d'autre part, à cause de l'introduction de l'impôt de patente d'après des indices (tabac, navigation, etc.), on ne peut pas se rendre un compte exact de la répartition. Néanmoins, les statistiques déjà citées fournissent quelques renseignements.

L'impression générale qui ressort de ces tableaux est que le revenu de la classe commerciale et industrielle est très morcelé et que, les sociétés anonymes exceptées, le reste des contribuables exercent la petite entreprise, s'ils n'y trouvent pas un moyen de se procurer un petit revenu de travail (1) (2) (3).

---

ceci est déjà pris en considération aux évaluations pour la catégorie C (*supra* p. 174)·

(1) D'après (*supra* p. 204 - 7 note) le tableau I de *l'impôt de la patente* (des entreprises commerciales et industrielles et des professions libérales), on pourrait faire les remarques suivantes:

258.309 contribuables ont un *revenu inférieur à 25.000 drachmes* (soit 8.000 francs papier) par an avec une somme totale de revenus de 3.520 millions de drachmes ; c. à d. *83 % des contribuables se répartissent les 64 % du revenu ne gagnant qu'une simple rémunération de travail, un salaire d'ouvrier.*

45.868 (c. à d. les *15 %* du total) *contribuables,* avec un total de revenus de 1.450 millions de drachmes (c. à d. *les 28 % du revenu) sont censés gagner entre 25.000 et 50.000 drachmes, c. à d. un salaire d'employé moyen.*

4.820 (c. à. d. les *1 1/2 %* du total) *contribuables,* avec un total de revenus de 320 milions de drachmes (c. à d. *6 % du revenu) sont censés gagner entre 50.000 et 100.000 drachmes* (c. à d. le salaire d'un employé supérieur ou le bénéfice d'un entrepreneur moyen).

1.244 (c. à d. *1/2 %* du total) *contribuables* avec un total de revenus de 160 millions de drachmes (c. à. d. *3 % du revenu) sont censés gagner entre 100.000 et 150.000 drachmes.*

(2) D'après (*supra* p. 204-7 note) le tableau I de l'*impôt sur le revenu net de la catégorie D, les contribuables* (excepté les sociétés anonymes, cf. tableau III) *considérés comme gagnant plus de 150.000 drachmes par an s'élèvent a 624 seulement avec un total de revenus de 182 millions de drachmes.*

De ces contribuables, 47 avaient un bénéfice entre 500.000 et 1.000.000 de drachmes et 7 au-dessus d'un million.

(3) La proportion des commerçants et des professionnels, qui était

On y constate aussi ce que nous avons déjà dit que l'application des impôts aux entreprises commerciales et industrielles, quoique en progrès du point de vue du rendement, laisse encore à désirer. La charge fiscale est encore supportée par les épaules faibles.

CONCLUSION

L'impôt sur les bénéfices des entreprises commerciales et industrielles présente la lacune d'avoir exclu, et soumis à un système défectueux, la société anonyme nationale. Les modifications à porter, à ce sujet, ont été exposées déjà au chapitre de la catégorie C.

En ce qui concerne le reste des entreprises, l'impôt, au début de la réforme établi sur le revenu net effectif, a ensuite marqué des oscillations et rétrogradé. Mais il faut dire que ses rétrogradations ne sont pas notables. Un système dualiste régit à présent l'imposition : impôt de la patente et impôt sur le revenu net.

L'impôt de la patente, par suite des amendements récents, revêt une forme qui, à côté de la simplicité, lui assure presque toutes les qualités d'un impôt cédulaire sur le revenu et une grande élasticité, une forme qui pourra devenir définitive pour longtemps.

De même, en ce qui concerne les revenus soumis à l'impôt de la catégorie D, le système a été simplifié à l'extrême.

Le régime, modifié d'après le schéma de la page 217, satisfera, très probablement, aux exigences du fisc et à l'équité, tout en présentant le minimum d'inconvénients pour les contribuables.

L'application de l'impôt, malgré les progrès notables déjà enregistrés, laisse encore à désirer. Pourtant, une amélioration est à espérer à partir de l'année 1933-34. Le rendement de l'impôt pourra alors être augmenté; mais, vu la constitution particulière de notre économie et le morcellement de l'entreprise, il n'est pas susceptible de grand développement.

---

toujours grande, fut augmentée par l'afflux des réfugiés qui, aux pays de leur ancien établissement, s'adonnaient au commerce, à l'industrie et aux professions libérales (cf. aussi A. PALLIS, *Les effets économiques et sociaux de la guerre en Grèce,* op. cit., p. 150 et suiv.).

CHAPITRE VI

RÉMUNÉRATIONS DES SERVICES SALARIÉS

IMPÔT DE LA CATÉGORIE F.

Historique.

L'impôt appliqué en 1919 a subi, jusqu'à ce jour, diverses modifications insignifiantes.

Le seul amendement digne d'être mentionné est celui qui se réfère aux rémunérations des directeurs, administrateurs, etc., ainsi qu'aux gros revenus en général.

Les tantièmes etc. des directeurs et autres étaient d'abord soumis à l'impôt de cette catégorie, mais à un taux plus élevé. Depuis 1923-24, ils ont été transférés à la catégorie C et taxés comme les valeurs mobilières.

Aussi, depuis 1925-26, les gros revenus ont été soumis, pour une partie, à l'impôt de la catégorie de l'entrepreneur.

LE SYSTÈME D'IMPÔT EN VIGUEUR

Assiette et Constatation.— L'impôt est établi sur toute sorte de salaires et traitements et sur les pensions de retraite.

La loi reconnaît comme minimum d'existence exempt d'impôt un montant de 1.500 drs. par mois, ou 60 drs. par jour pour la main-d'œuvre.

Sont en principe frappés de cet impôt les revenus de source hellénique. Les revenus de provenance étrangère, obtenus par des contribuables domiciliés en Grèce ou y ayant résidé pendant six mois au moins, sont aussi soumis à l'impôt. Mais de cet impôt est toujours déduit celui qui est payé à l'étranger. Ces revenus de source étrangère, obtenus par des étrangers établis en Grèce, peuvent être exempts d'impôt, à condition de réciprocité.

Le taux de cet impôt varie; il est très léger pour les retraites et la main-d'œuvre, plus élevé pour les fonctionnaires publics et

encore plus élevé pour les autres employés. En tout cas, l'impôt est très tolérable pour tous [1].

Dans le cas, cependant, de traitements et de salaires dépassant le double du minimum d'existence fixé pour l'impôt global [2], le montant excédent est soumis à l'impôt de la catégorie de l'employeur.

L'impôt est, en principe, perçu par le procédé du stoppage à la source. L'employeur ou le débiteur de ces émoluments, est tenu d'en retenir l'impôt et de le verser au trésor public, tout en remettant une déclaration relative [3].

Exceptionnellement, ceux qui louent leurs services à des employeurs qui n'emploient pas du personnel d'une manière continue et systématique, ainsi que ceux qui touchent leurs traitements directement de l'étranger, doivent en faire une déclaration personnelle et payer l'impôt directement au fisc.

Exemptions.— Sont exempts de l'impôt certains petits salaires d'ouvriers de mer, les pensions des mutilés de guerre et quelques autres revenus de petite importance.

REMARQUES GÉNÉRALES ET CONCLUSIONS

Le travail personnel, facteur très important de la production moderne, et ayant, par ailleurs, une part considérable à la distribution du revenu national, ne présente pas d'importance comme matière imposable, en Grèce. Il est vrai que la formation technique des ouvriers et la spécialisation des employés ont fait des progrès, et que les capitaux intellectuels ont pris un certain développement. Mais, *dans notre pays, pauvre et à population dense, la concurrence entre ces capitaux personnels a abaissé à un niveau dérisoire la rémunération de la majeure partie du travail* [4].

---

(1) Voici les taux d'impôt pour 1932-33 :

5,60 % sur les rémunérations payées par des entreprises privées,

4,20 % sur les rémunérations payées par des services de l'État, des villes et des communes, par la Banque Agricole et par des entreprises privées gérées par l'État,

1,40 % sur les salaires ouvriers, et les pensions de retraites.

(2) C. à d., à présent, dépassant la somme de 200.000 drachmes augmentée du double des déductions accordées pour charges de famille (cf. *infra* chap. de l'impôt synthétique).

(3) Au mois d'avril de l'année fiscale suivante.

(4) D'après les rapports de l'Inspection du Travail et le recense-

En ce qui concerne les professions libérales, nous les traiterons au chapitre suivant. Quant à la rétribution des services salariés qui nous intéressent ici, nous pouvons distinguer ces services en trois classes: inférieure, moyenne et supérieure.

Pour les revenus de la classe inférieure, constitués de salaires journaliers, on a sérieusement envisagé leur exemption complète. En effet, leur niveau très bas, qui ne dépasse guère le minimum d'existence et qui est, d'ailleurs, surchargé d'impôts indirects, milite en faveur de l'exonération; de plus, le fait qu'en Grèce la prévoyance sociale laisse encore à désirer et que, par conséquent, la classe ouvrière doit seule y suppléer, est un argument fort pour cette exemption. Mais, par contre, comme il y a déjà exonération d'un minimum, un impôt modique ne saurait constituer une charge sensible.

Les mêmes idées ont prévalu pour la taxation des revenus moyens, pour lesquels l'impôt est un peu plus élevé. Dans le cas même de fonctionnaires publics, pour lesquels on a prétendu que l'impôt constitue une diminution indirecte du salaire, on ne les soumet à l'impôt qu'afin qui'il y ait une seule directive en matière d'imposition de la classe salariée.

En ce qui concerne *les émoluments élevés,* la question change d'aspect. Ces émoluments et rémunérations, au delà d'un certain montant, ne constituent plus un simple salaire; par contre, ils augmentent considérablement la capacité fiscale du contribuable. On a même constaté, à plusieurs reprises, qu'une fonction apparemment salariée, comportant une rémunération très élevée, n'était, en realité, qu'une distribution partielle indirecte de bénéfices

---

ment fait en septembre 1930 en vue de l'étude des mesures législatives à prendre pour les assurances sociales (cf. M. S. CLADAS, *Ouvriers et salaires en Grèce,* article publié dans le «Bulletin économique et financier de la Banque d'Athènes» de décembre 1932), la moyenne des salaires (ouvriers) industriels à Athènes et au Pirée était la suivante:

	Salaire moyen en Drachmes	Nombre indice des salaires	Nombre indice du coût de la vie
1914.....	5.37	100	100
1930.....	73.—	1.459	1.682

C. à d. le nombre indice du salaire ouvrier est bien au-dessous de celui du coût de la vie; cette baisse est encore plus grave à présent.

Il faut ajouter que *les traitements des employés sont en état bien plus désavantageux.*

aux gros actionnaires [1]. En tout cas, vu leur niveau très élevé qui témoigne d'une capacité fiscale plus grande, ces revenus *ont été soumis à une taxation plus lourde et compris dans la catégorie de l'entrepreneur.*

Les exemptions, dans la présente catégorie, ne sont pas considérables, et les taux en sont très équitables pour les classes inférieure et moyenne. Néanmoins, le taux d'impôt pourrait être augmenté pour les gros revenus par l'introduction d'une progression plus régulière.

Le *rendement* de l'impôt, qui va toujours croissant, peut être considéré comme très satisfaisant [2]. Par rapport au passé, son progrès est plus notable. L'imposition des salariés, en 1915, entrait pour 2 °/₀ environ au total des contributions directes; en 1930-31, cette proportion était 7 °/₀; et, en 1931-32, elle touchait 9 °/₀. L'évasion ne semble pas être importante ici. Une amélioration du rendement est toujours attendue, mais sur une petite échelle, étant donné le niveau bas des salaires [3].

---

(1) Cf. aussi *supra* p. 146 note 2.

(2) L'évolution du rendement est la suivante (cf. aux tableaux de l'Annexe), en millions de drachmes or:

1919-20	0.7	1925-26	4.-	1929-30	7.6
1920-21	1.5	1926-27	3.7	1930-31	8.3
1923-24	1.5	1927-28	5.3	1931-32	8.4
1924-25	2.9	1928-29	6.3		

(3) D'après le recensement général de la population de 1928, les salariés se montaient (cf. CLADAS, op. cit.) à:

employés	164.825
ouvriers	669.219

Il y avait, en outre, 610.122 ouvriers travaillant seuls.

Les ouvriers salariés se répartissaient de la façon suivante:

a) Agriculture	95.618
b) Élevage	26.701
c) Pêche	4.925
d) Mines	5.784
e) Industrie	242.215
f) Transports	51.146
g) Crédit, échanges	871
h) Commerce	33.379
i) Emplois domestiques	48.067
j) Autres métiers	160.513
Total	669.219

De ces salariés, ceux réellement soumis à l'impôt de la présente

En ce qui concerne l'*incidence* de l'impôt, sauf pour les salaires ouvriers et certains cas d'employés de sociétés anonymes, celui-ci est supporté par les contribuables eux-mêmes, qui sont complètement incapables de répercuter l'impôt sur l'employeur, vu la grande concurrence qui existe dans le domaine des salariés (1).

En *conclusion,* on peut dire que la présente catégorie fonctionne bien. Le seul aménagement à faire, c'est augmenter un peu le minimum exonéré et instaurer une meilleure progressivité des taux (2).

---

catégorie sont les employés. En ce qui concerne les ouvriers, tant salariés que travaillant seuls, vu le salaire bas du travail manuel, il n'y a pas de matière à imposer après déduction du minimum éxonéré. On pourrait évaluer seulement un rendement d'environ 15 millions de drachmes d'impôt pour l'industrie (où le salaire journalier en 1930 était 73 drachmes).

L'impôt sur les employés pourrait être évalué comme suit. Les appointements des fonctionnaires de l'État (environ 55.000) s'élevaient en 1930-31, à environ 2,6 milliards de drs (cf. G. MARIS, *Rapport* op. cit. p. 26), en moyenne environ 48.000 drs ; on pourrait admettre pour tous les autres employés une rétribution moyenne de 40.000 drs par an, ce qui donne un revenu total annuel de (110.000 × 40.000) 4,4 milliards de drs ; soit, en tout, pour les employés 7 milliards de drs. Le minimum exonéré représenterait (165.000 × 1.500 × 12) 3 milliards. Il reste alors un revenu de 4 milliards, imposé à un taux moyen de 4,50 % : ce qui donne un impôt de 180 millions de drachmes.

En ce qui concerne les pensions de retraite qui s'élèvent environ à 1 milliard de drachmes (pour les pensionnaires de l'État, environ 650 millions, cf. MARIS, op. cit. ; pour ceux d'autres Caisses 314 millions, cf. les tableaux de M. *P. Axiotis* dans l'*Annuaire Économique* etc. pour *1931,* op. cit. p. 341-2), elles sont, pour la plupart, exemptées, en tant qu'inférieures du minimum exonéré. Leur apport d'impôt ne dépasse pas 5 millions de drachmes.

En résumé, le rendement maximum d'impôt de la présente catégorie pourrait probablement atteindre 200 millions de drs. Mais ce qu'il y a plutôt à faire, au sujet des salariés, c'est augmenter le minimum exonéré qui s'est avéré insuffisant, et se contenter de leur apport actuel au budget.

(1) La difficulté à trouver du travail, déjà grande en Angleterre, en Allemagne, aux États-Unis, en Italie etc., est encore plus douloureuse en Grèce.

(2) Quelques suggestions, avec une critique du régime actuel de progression, voir dans J. FRANGOS, fonctionnaire supérieur au Ministère des Finances, *L'imposition des services salariés,* article dans la revue d'Athènes «Ergassia» (en grec) du 31 juillet, 7 et 14 août 1932.

CHAPITRE VII

RÉMUNÉRATIONS DES PROFESSIONS LIBÉRALES

IMPÔT DE LA CATÉGORIE G. — IMPÔT DE LA PATENTE

Historique.

Cet impôt, en 1919, était appliqué sur le revenu net. Mais le législateur, craignant que l'impôt ne rencontre des difficultés dans son application, a autorisé le fisc à recourir à quelques tableaux d'indices. Ce système, encore en vigueur, est exposé plus bas.

L'impôt de patente introduit en 1926-27 a compris cette catégorie aussi. Mais, ainsi qu'il a été expliqué par ailleurs (1), l'impôt était le même que celui des patentables d'entreprises commerciales. La dernière loi de 1931 a modifié cela en accordant une déduction (2).

LE SYSTÈME D'IMPÔT EN VIGUEUR

Le régime actuel comprend, donc, l'impôt de la patente et l'impôt de la catégorie G sur le revenu net.

Impôt de la patente.

Cet impôt a la même base et est régi par la même loi que l'impôt général de la patente examiné au chapitre des entreprises commerciales et industrielles (3). La seule différence est que l'impôt de patente des professions libérales *est fixé aux* $^4/_5$ *de l'impôt général.* De plus, les *ingénieurs* et les *architectes* sont soumis à un impôt de patente calculé *sur le montant brut de leurs rétributions* (4) sans limite de montant (5).

---

(1) *Supra* p. 180.

(2) *Supra* p. 182.

(3) *Supra* p. 184-6 note 1 a.

(4) Le taux en est de 8 o/o. On applique une sorte de retenue à la source, la licence pour les travaux à exécuter n'étant livrée que contre paiement de l'impôt.

(5) En ce qui concerne l'*impôt synthétique* des ingénieurs et architectes, on prend comme revenu net présumé provenant de la présente catégorie, une somme égale à huit fois l'impôt de la patente payé.

Impôt de la catégorie G sur le revenu net.

Assiette.— L'impôt de cette catégorie, comme il a été dit plus haut, atteint les revenus nets des professions libérales dépassant 300.000 drs; son rôle d'imposition complémentaire est analogue à celui de la catégorie D.

La présente catégorie *est aussi la cédule,* à laquelle est taxé *tout revenu net qui ne pourrait pas être classé dans une autre.*

Afin de déterminer le revenu net imposable, il est déduit du revenu brut tout impôt, taxe ou droit et toute dépense faite en vue de la réalisation de ce revenu.

En principe, l'impôt vise toute rémunération obtenue de services rendus en Grèce. Cependant, les revenus réalisés à l'étranger par des personnes domiciliées en Grèce, ou ayant résidé au moins pendant six mois, sont aussi imposables. Mais l'impôt payé à l'étranger est déductible en Grèce. Pareils revenus, réalisés à l'étranger par des étrangers établis en Grèce, peuvent être exempts d'impôt, à condition de réciprocité.

Le taux de l'impôt était fixé, pour 1932-33, à 15,40 % (1).

Constatation.— L'impôt est établi sur déclaration du contribuable contrôlée par les autorités fiscales. Il est, pourtant, prévu que ce contrôle puisse être fait par des *commissions consultatives* d'une manière analogue à celle expliquée pour les entreprises commerciales (2).

De même, les autorités fiscales ont la *faculté de fixer un revenu présumé,* à défaut de tout autre élément de détermination du revenu réel, au cas où aucune déclaration n'aurait été faite, ou si la déclaration soumise était jugée inexacte. La détermination du revenu presumé est faite sur la base de tableaux dressés, chaque trois ans, par une commission composée de fonctionnaires publics et de représentants des professions libérales. Suivant les

(1) Il s'analyse comme suit:

taux de base	8 %
„ extraordinaire	3
	11
„ additionnel (emprunt forcé etc.)	4,40
Impôt d'État en total	15,40 %

Les contribuables de la présente catégorie sont soumis également à des impôts additionnels en faveur de personnes morales (villes, communes etc.) qui atteignent presque le quart des impôts de l'État.

(2) *Supra* p. 181 note 2.

tableaux actuellement en vigueur, on prend comme revenu présumé imposable, un multiple déterminé du loyer de la maison d'habitation; ceci est augmenté de certains tantièmes pour chaque automobile ou voiture, ainsi que pour chaque membre du personnel technique, auxiliaire ou autre, employé par le contribuable.

Tous ces indices peuvent être contestés par le contribuable, à charge par lui d'en fournir la preuve, au cours de la procédure de constatation de l'impôt.

Exemptions.— Sont exempts de l'impôt de cette catégorie les rétributions des architectes et ingénieurs [1].

REMARQUES GÉNÉRALES ET CONCLUSIONS

En complétant les remarques que nous avons faites relativement à *l'impôt de la patente* [2], nous pouvons signaler ici qu'il *est plus équitable dans sa forme défitivement établi* (loi de 1931). Le fait que dans les professions libérales on n'emploie pas de capitaux ou, si l'on en emploie, ces capitaux sont sujets à une dépréciation rapide à cause des perfectionnements qui y sont continuellement apportés, fut une des raisons pour lesquelles les revenus de cette catégorie ont fait l'objet d'une imposition plus libérale. C'est, ainsi, très justement que le taux d'impôt en est inférieur de $^1/_5$ à celui des entreprises commerciales et industrielles.

L'impôt de la catégorie G sur le revenu net a reçu également toute simplification possible. Le système des commissions et celui des indices contestables ont facilité, dans une certaine mesure, l'application de l'impôt, tout en lui conservant une certaine élasticité.

En ce qui concerne cette catégorie, on doit remarquer qu'à première vue le taux d'impôt semble être relativement élevé. Cette première impression se dissipe, cependant, si l'on prend en considération que l'évasion fiscale est ici plus considérable que dans toute autre catégorie. Il serait, néanmoins, préférable que le taux en fût réduit, auquel cas on aurait probablement des résultats meilleurs.

Le *rendement* des impôts sur les professions libérales tombe au-dessous de tous les autres.

Comme nous n'avons pas de données statistiques, nous ne pouvons pas connaître le rendement exact de l'impôt de patente sur les professions libérales. En tout cas, bien que les résultats n'en

(1) Puisqu'elles sont soumises à la patente sans limite de montant.
(2) *Supra* p. 216-7.

fussent pas importants, ils étaient au moins plus satisfaisants que ceux de l'impôt sur les professions libérales de la catégorie G. Le rendement relativement faible de ces impôts est un phénomène analogue à celui constaté dans plusieurs autres États. On pourrait, cependant, espérer arriver à une amélioration à partir de l'année 1933-34, pour les raisons expliquées en p. 220 (1).

(1) Le rendement de l'impôt (cf. aux tableaux de l'Annexe), y compris une certaine proportion de l'impôt de la patente (cf. p. 206-7 note), peut être évalué aux sommes suivantes, en millions de drachmes or :

1919-20	0.3	1925-26	1.5	1929-30	3.2
1920-21	1.9	1926-27	2.6	1930-31	3.-
1923-24	0.7	1927-28	5.-	1931-32	2.-
1924-25	1.2	1928-29	3.5		

En comparaison avec le passé, il est un peu supérieur, car le rendement de l'impôt en 1915 ne dépassait pas 0.5 million de drs.

L'évasion fiscale est notoire. Le nombre des contribuables soumis à l'impôt de la patente s'élève environ à 10.000. On ne sait pas exactement, du chiffre de professions libérales qui résulte du recensement général de la population, quelle proportion revient à des professionnels salariés, mais le nombre des professionnels libres doit être supérieur à 10.000. L'évasion dans les revenus taxés est encore plus grande.

Voici un tableau du SERVICE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES, relatif à l'imposition.

Impôt de la Catégorie G

(sur le revenu net des professions libérales)

Contribuables par niveau de revenu ; leurs *revenus.*

Niveau de revenu	Année 1927-28		Année 1930-31	
	Nombre de contribuables	Revenus (millions de Drachmes)	Nombre de contribuables	Revenus (millions de Drachmes)
150.000 — 175.000	1	0.02	2	0.03
175.000 — 200.000	2	0.09	4	0.18
200.000 — 250.000	12	1.02	5	0.43
250.000 — 300.000	14	1.69	17	2.15
300.000 — 400.000	4	0.73	10	1.92
400.000 — 500.000	2	0.64	5	1.40
500.000 — 750.000	1	0.52	2	0.74
750.000 — 1.000.000	—	—	—	—
1.000.000 et en sus	—	—	1	1.17
	36	4.71	46	8.02
Portion de revenu soumise à l'Impôt de la Patente.....		5.40		6.90
Total de revenus...		10.11		14.92

C. à d., de ces revenus, les 5,4 mlns de drs pour 1927-28 et 6,9

La *translation* de l'impôt est plutôt difficile. Non seulement il n'est pas facile de déterminer la part de l'impôt qu'on pourrait rejeter sur chaque client, mais très souvent l'effet de la concurrence et le fait que l'État fixe des tarifs font échouer toute tentative de translation.

En *conclusion,* on peut dire qu'au point de vue législatif il n'y a aucun amendement à faire dans l'imposition des professions libérales. Mais une meilleure application de la loi est souhaitable.

---

mln pour 1930 - 31 furent assujettis à l'impôt de la patente (partie au-dessous de 150.000 drs par contribuable), et le reste constitua la matière imposable de la catégorie G.

Quelques considérations sur l'évasion fiscale et sur la nouvelle loi voir aussi dans: ANGELOPOULOS, op. cit., et A. CARONIS, inspecteur de Finances, *La législation sur l'impôt de la patente* (en grec), Athènes, 1933.

CHAPITRE VIII

IMPÔT SYNTHÉTIQUE COMPLÉMENTAIRE SUR LE REVENU NET GLOBAL

HISTORIQUE

Forme originelle de l'impôt en 1919.

Assiette de l'impôt. — Cet impôt, ainsi qu'il a été déjà expliqué [1] constitue un complément aux impôts cédulaires, appliqués sur les diverses catégories de revenus.

D'après le texte originel de la loi 1640, l'impôt qui fut en vigueur pendant l'année fiscale 1919-20 avait un caractère *purement personnel,* et frappait les personnes physiques domiciliées en Grèce, ou ayant résidé au moins six mois dans le pays au cours de l'année fiscale précédente. Il était perçu, en principe, sur le revenu entier que la personne physique avait obtenu, sans égard à la provenance, ni à la nature, de ce revenu.

C'était le régime de la loi 1640. Pourtant, une loi postérieure [2], à force rétroactive à dater du commencement de l'année 1919-20, y apporta modification. Il fut établi que l'impôt était dû par toute personne physique, même n'ayant résidé en Grèce que pour une période inférieure à 6 mois, ou n'y ayant nullement résidé, si elle était propriétaire d'un immeuble en Grèce ou d'un navire grec, et si elle n'avait pas payé à l'étranger un impôt personnel sur le revenu. Cela constituait une petite *dérogation au principe de la personnalité* de l'impôt et avait pour but de prévenir une évasion fiscale. Il est intéressant de noter que cette imposition englobait non seulement les revenus de source hellénique, mais aussi ceux de provenance étrangère.

---

(1) *Supra* p. 40.

(2) Décret-loi du 31 juillet 1919, et loi 1992 du 28 janvier 1920, introduits par le gouvernement de M. Él. Vénizélos, sur la proposition de M. M. Négreponte, ministre des Finances.

Femme mariée.—Le revenu de la femme mariée était ajouté à celui de son mari; mais ce n'était pas le cas aussi pour le revenu des autres membres de famille.

Exemptions.— Il n'y avait d'exemptions de cet impôt qu'en faveur du souverain, ainsi que des agents et fonctionnaires diplomatiques ou consulaires étrangers.

Déductions et progressivité.—Une déduction de *minimum d'existence* était accordée, majorée en cas de *charges de famille* (1).

Le taux d'impôt était de 5 %; il y avait, cependant, outre l'exemption du minimum d'existence, des déductions partielles (2) visant à donner un caractère progressif à l'imposition des revenus inférieurs. Pour obtenir cette progressivité envers les revenus plus élevés, la loi avait institué un taux additionnel de 10 % frappant la partie du revenu global en sus de 100.000 drachmes.

Revenu effectif.— Pour déterminer le revenu global, on additionnait tous les revenus cédulaires, ainsi que les revenus de source étrangère. Du total ainsi obtenu on déduisait:

a) la perte éventuellement subie dans l'une quelconque des catégories;

b) les impôts cédulaires frappant chaque catégorie, ainsi que les impôts payés à l'étranger;

c) les primes d'assurance sur la vie ou contre les accidents, que le contribuable avait payées pour lui-même, ou pour des membres de famille à sa charge.

d) les intérêts payés par le contribuable sur ses dettes personnelles dûment prouvées, pour autant que ces intérêts n'avaient pas été déduits aux impôts cédulaires.

Revenu présumé.— L'impôt était, donc, perçu sur le revenu

---

(1) Elle s'élevait à 3.000 drs augmentées de 240 drs pour chaque personne à la charge du contribuable, sans que le nombre de ces personnes pût être supérieur à cinq; donc le maximum de cette exemption était de drs 4.200. D'autre part cette exemption n'était accordée que pour autant que le revenu ne dépassait pas 12.000 drs. Exceptionnellement, dans le cas de réformés de guerre, la somme déduite était 10.000, mais sans exemptions additionnelles pour les membres de famille dépendant du contribuable. La drachme était à cette époque-là à la parité de l'or (voir tableau de l'Annexe).

(2) On déduisait 75 % de la première tranche du revenu imposable jusqu'à concurrence de 5.000 et 50 % de la seconde tranche de 5.001 à 10.000 drs; le surplus était imposable dans sa totalité.

global réel. Cependant, dans le cas de contribuables déclarant un *revenu de provenance étrangère*, en partie ou en totalité, et de contribuables n'en ayant point déclaré, mais pour lesquels il y avait «des indices» qu'ils tiraient des revenus de l'étranger, l'autorité fiscale pouvait opter pour l'impôt soit sur le revenu réel, soit sur un revenu présumé d'après divers indices (1).

Déclaration.— Son délai n'était pas le même que celui fixé pour les impôts cédulaires ; la déclaration devait être faite au cours du mois d'octobre. Une loi ultérieure a fixé le délai pour le mois d'avril, sauf le cas des agriculteurs (2).

Période de 1920 à 1925.

Cette période est assez féconde en remaniements des textes législatifs, mais, comme nous l'avons déjà dit, infructueuse quant au rendement de l'impôt qui était abandonné au hasard.

Année 1920-21. Changement de progression. Déductions de pertes de capital.— Cette année, le minimum d'existence déduit fut majoré et une nouvelle échelle du taux d'impôt fut appliquée (3).

---

(1) D'après la loi primitive 1640, on prenait comme indice du revenu du contribuable le total des loyers des habitations occupées par lui, augmenté de 20 % pour chaque voiture, ou automobile, et de 10 % pour chaque domestique mâle. On considérait alors comme revenu présumé un certain multiple du chiffre ainsi obtenu ; ce taux variait du quadruple jusqu'au décuple, selon la population de la ville ou du village et le montant des loyers.

Cependant une loi postérieure à effet rétroactif (cf. *supra* p. 233 note 2) a apporté les modifications suivantes. Outre les majorations précitées, le loyer pouvait être majoré encore d'un taux ne pouvant pas dépasser les 10/10 chaque fois qu'il était possible de présumer un revenu supérieur, eu égard au train de vie luxueux du contribuable et de sa famille ; ce taux était laissé à l'appréciation de l'agent du fisc.

(2) Dans le cas où le contribuable jouissait de revenus provenant d'entreprises agricoles, sa déclaration était soumise en novembre, ou dans un certain délai à partir de la date où il avait établi son bilan.

(3) Le minimum d'existence fut porté à 6.000 drs (pour les réformés de guerre, l'exemption resta la même, 10.000 drs), mais *sans exemptions* additionnelles *pour les charges de famille ;* cette exemption était accordée dans tous les cas, quel que fut le revenu du contribuable.

On avait remarqué que la progressivité de l'ancienne loi était très irrégulière ; elle présentait des changements brusques chaque fois que le revenu était un peu supérieur à 12.000 drs, auquel cas il n'y avait

La nouvelle loi contenait une disposition très importante en faveur des contribuables. Elle permettait au contribuable de déduire du revenu net soumis à l'impôt global des pertes constituant une diminution de capital (1).

Une exemption (2) fut également accordée aux étrangers résidant en Grèce, pour leurs revenus de source étrangère.

Année 1921-22. Revenu présumé de la production agricole brute.— L'impôt resta inchangé sauf une petite modification apportée au calcul du revenu agricole (3).

Année 1922-23. Augmentation de l'impôt et disposition au service de l'emprunt forcé.— C'est une année de nouvelles réformes. Par suite de l'emprunt intérieur forcé, entre autres augmentations d'impôts, l'échelle de l'impôt global fut modifiée et doublée (4).

---

pas d'exemption pour minimum d'existence ou après la limite de 100.000 drs, tandis que pour les revenus intermédiaires elle était insuffisante.

C'est pour cela que la loi 2173 introduisit, à partir de l'année fiscale 1920-21, une nouvelle progressivité ; le tableau annexé à la loi 2173 allait d'un taux de 5 % pour les revenus ne dépassant pas 20.000 drs jusqu'à 25 % pour ceux dépassant 620.000 drs ; ce taux, appliqué après déduction du minimum exonéré, allait en augmentant à raison de 0.01 (un centime) par tranche de 300 drs de revenu.

(1) La déduction comprenait toute perte, dûment prouvée, provenant soit de détérioration, soit de destruction, soit enfin de dépréciation du capital, et survenue pendant l'année fiscale précédente. Cependant, cette exemption n'était pas accordée chaque fois que la perte était compensée par une donation, une succession, un legs, une dot ou par une plus-value latente spontanée du capital, réalisés au cours des deux années immédiatement précédentes, ou par une plus-value latente du capital non réalisée, mais constatée le premier jour du délai fixé pour la soumission de la déclaration.

(2) Rencontrée aussi à la catégorie C, p. 130 et 131.

(3) L'impôt de la catégorie E (voir p. 77) ayant été remplacé par un impôt sur la production agricole brute, la nouvelle loi avait admis, aux fins de l'impôt global, un revenu net présumé, égal au tiers de la production brute.

(4) Cf. *Supra* p. 77. La loi prévoyait une majoration de 10 % de tous les impôts, destinée au service de cet emprunt. En ce qui concerne l'impôt global, la loi prévoyait la modification de l'échelle des taux, et stipulait que *l'impôt devait être perçu au double, la seconde partie étant affectée exclusivement au service de l'emprunt.* L'impôt simple de la nouvelle échelle était appliqué à des taux calculés également sur le revenu global. Ces nouveaux taux allaient de 4 % jusqu'à 30 % (pour les revenus dépassant 720.000 drs). Etant donné que l'impôt simple était

La loi exemptait de l'impôt global les intérêts de cet emprunt forcé. Ce fut la première exemption incontestable de l'impôt global qui fut accordée en faveur des emprunts nationaux (1).

Pourtant, la partie de la loi relative à l'impôt global, jugée très oppressive, ne fut pas mise en application et une loi postérieure apporta des réductions dans les taux (2).

Année 1923-24. Extension de l'impôt à tous les revenus personnels tirés de Grèce et à certains profits de capital. Extension du système indiciaire aux valeurs mobilières.— Le décret-loi du 19 mars 1923 (3) apporta de nouvelles modifications à l'impôt.

D'abord, aux personnes physiques qui jusqu'alors étaient soumises à l'impôt, on ajouta la succession jacente (4).

Une autre disposition de la loi éloignait, dans une certaine mesure, l'impôt de la personnalité stricte. Toute personne physique qui avait bénéficié de revenus de source hellénique, sans toutefois être domiciliée ou avoir résidé en Grèce, ni être propriétaire d'un

---

déjà plus élevé que celui qui était appliqué d'après l'ancienne échelle, l'impôt double l'était davantage. Cet impôt double fut cependant jugé nécessaire pour des raisons psychologiques, afin d'apaiser le mécontentement des petits détenteurs de papier-monnaie soumis à l'emprunt par la scission.

(1) Voir *infra,* au chap. du système en vigueur, sur cette immunité.

(2) La loi 2966 du 30 juillet 1922, votée sur la proposition du ministre des Finances M. E. Ladopoulos (cabinet feu Protopapadakis), abolit les dispositions relatives à l'impôt global et apporta des modifications, qui furent mises rétroactivement en vigueur à partir de l'année fiscale 1922-23. La loi 2966 prévoyait une nouvelle échelle; *l'impôt était perçu au simple* et non plus au double comme auparavant, *mais il était entièrement affecté au service d'amortissement ordinaire du dit emprunt.*

Ce nouvel impôt était moins lourd; le taux en était appliqué non pas sur le revenu tout entier, mais d'apprès une certaine progressivité allant de 5.20 % jusqu'à 41 %. Pour les fonctionnaires publics et municipaux, le taux de la première tranche était ramené à 2.60 %.

(3) Sur la proposition du ministre des Finances M. G. Cofinas, du gouvernement de M. S. Gonatas (de la «Révolution de 1922» dirigée par les généraux N. Plastiras et S. Gonatas).

(4) Considérée comme prolongeant la personnalité du *de cujus* jusqu'à ce que les héritiers soient entrés définitivement en possession de la succession.

immeuble en Grèce ou d'un navire hellénique, fut soumise à l'impôt global à proportion de ses revenus de source hellénique (1).

Certains cas déterminés de plus-value spontanée du capital (2) furent soumis à l'impôt global pour les $^4/_5$ du profit. La loi a mieux spécifié le calcul du revenu provenant d'exploitations agricoles et d'élevage (3). En outre, les dispositions relatives aux déductions pour arriver au revenu global ont été complétées (4).

La déduction du minimum d'existence fut aussi augmentée et quelques exemptions furent accordées (5).

Une autre modification assez importante fut la disposition, d'après laquelle la règle de présomption du revenu imposable

---

(1) Il fut de même établi que les fonctionnaires publics hellènes à l'étranger seraient considérés en matière fiscale comme domiciliés légalement en Grèce.

(2) Cf. *supra,* catégorie D, p. 178 note 2.

(3) En ce qui concerne ces exploitations, presque toutes soumises à des impôts cédulaires sur le revenu brut, la loi spécifia que le revenu qui serait pris en considération pour l'assiette de l'impôt global serait celui effectivement réalisé, pour autant que l'autorité fiscale n'aurait pas eu recours à un autre revenu présumé d'après certains indices. Or, un revenu présumé était prévu dans les cas suivants : a) pour les produits soumis à l'impôt établi par la loi 2647, le revenu net présumé était le 1/3 de la valeur de la production agricole et b) pour les moutons et les chèvres, ce revenu était de 80 drs, et pour les porcs de 100 drs, par tête d'animal.

(4) La seule modification essentielle était celle qui limitait la prime d'assurance aux cas où le montant assuré ne depassait pas 100.000 drs par individu.

(5) Le minimum d'existence fut porté à 12.000 drs., augmentées de 1.000 drs pour chaque personne à la charge du contribuable et habitant avec lui. En d'autres termes, le législateur revint à la conception originaire de 1919 en ce qui concernait la situation de famille du contribuable.

Pour le reste, l'échelle établie était la même qu'auparavant.

Il faut remarquer qu'à cette époque-là, la baisse qu'avait subie la devise nationale était considérable (v. tableau Annexe). Par suite, le minimum d'existence était relativement bas, alors que la progressivité établie par cette échelle était fortement accentuée.

C'est aussi à partir de cette même année fiscale que furent exemptées d'impôt les pensions de retraite des réformés et victimes de la guerre, ainsi que les revenus de certaines missions philanthropiques étrangères; un certain nombre de dispositions furent aussi prises en faveur des fonctionnaires hellènes à l'étranger.

à un multiple du loyer [1] etc. appliquée dans les cas où le contribuable avait des revenus de source étrangère, était étendue aux cas des contribuables ayant des revenus de valeurs mobilières. En effet, on avait remarqué que le revenu de valeurs mobilières présentait les mêmes difficultés d'évaluation que celui de provenance étrangère.

Certaines dispositions de procédure furent introduites, et il fut fixé que toutes les déclarations devraient être soumises au mois d'avril [2].

Année 1924-25. Nouvelles exemptions.— L'impôt, au cours de cette année, subit des modifications insignifiantes, afférentes au revenu agricole, aux fonctionnaires et à quelques fonds d'État [3].

Période de 1925 à 1927.

Année 1925 - 26. Remaniement de l'impôt destiné désormais à frapper les revenus moyens et élevés.— Au cours de cette année, la loi n. 3338 [4] apporta des modifications essentielles à l'impôt global.

On abolit d'abord la disposition, qui avait soumis à l'impôt global les revenus de source hellénique des personnes physiques ne résidant pas en Grèce. Ceci était un pas vers le rétablissement de la personnalité de l'impôt.

---

(1) *Supra* p. 234-5.

(2) Le décret-loi prévoyait une communication affichée au bureau du fisc et à l'association syndicale ou autre à laquelle appartenait le contribuable, chaque fois qu'il s'agissait de revenu soumis à l'impôt cédulaire de la catégorie D et à l'impôt global, et présumé d'après les indices admis pour cette catégorie-là.

(3) Le revenu présumé des chèvres et moutons fut abaissé à 50 drs. par tête; Il y eut un nouveau centime additionnel en faveur de la Caisse Ecclésiastique, au taux de 1 % de l'impôt global. De même, afin d'éviter des calculs compliqués et dans un but de dégrèvements, furent exemptés de l'impôt global les traitements des fonctionnaires de l'État, des Communes et des Communautés ainsi que de tous les pensionnés et retraités de l'État (art. 29 de la loi 3338, à force rétroactive).

Certaines dispositions du code rural exemptèrent également de l'impôt global les intérêts d'obligations émises pour dédommager les propriétaires de fonds ruraux expropriés (*Supra* p. 65 et 95).

(4) Loi N° 3338 du 12 juin 1925, ministère Gotsis, cabinet Michalacopoulos.

On augmenta, de même, sérieusement la déduction pour minimum d'existence (1). Cette élevation du minimum exonéré devait non seulement soulager les contribuables, mais aider également, dans sa tâche, l'Administration, précédemment surchargée de travail, du fait du nombre important de contribuables qui tiraient un revenu supérieur au minimum (2).

L'échelle fut aussi modifiée, plutôt en faveur du contribuable (3).

La loi contenait deux autres dispositions favorables aux contribuables : a) elle permettait la déduction du revenu net des pertes d'années précédentes (4), b) elle admettait la déduction de toute prime d'assurance d'une manière générale (5).

Enfin, la loi prévoyait la possibilité d'unification par décret de la procédure des impôts cédulaires et de l'impôt global, au moyen d'une déclaration unique. Cette unification, cependant, n'a pas été réalisée jusqu'à présent.

Un décret-loi (6) permit la constatation partielle et successive de l'impôt global, au fur et à mesure que les éléments d'impôts cédulaires devenaient définitifs. Cette mesure s'avéra opportune (7).

---

(1) Après la chute de la drachme, l'exemption de 12.000 drs-papier contre 6.000 drachmes-or en 1919 était dérisoire. C'est pour cela que la nouvelle loi fixa le minimum d'existence à 60.000 drs. augmentées de 1.000 drs. pour chaque personne à la charge du contribuable. Tenant compte de la différence du coût de la vie, la déduction de 1925 était beaucoup plus importante que celle de 1920.

(2) D'après les données d'alors pour les villes d'Athènes et du Pirée, les déclarations de revenus inférieurs à 50.000 drs. constituaient le 72 % des déclarations et seulement le 15 % de l'impôt. Par conséquent, en rejetant le 15 % des recettes, on aurait économisé le temps nécessaire pour les 3/4 des contribuables.

(3) Les taux en furent portés à 12 % pour la première tranche de 40.000 drs excédant le minimum, allant jusqu'à 50 % pour la partie supérieure à 5.000.000 drs. Malgré ces taux élevés, la nouvelle échelle présentait l'avantage de soulager les revenus inférieurs et même certains revenus supérieurs.

(4) Jusqu'à deux.

(5) En abolissant l'ancienne limite de 100.000 drs de capital assuré pour chaque personne.

(6) Du 24 février 1926 (ministère Tantalidès de la dictature Pangalos).

(7) Jusqu'alors les autorités fiscales devaient liquider d'abord toutes les affaires d'impôts cédulaires et alors seulement procéder à la liquidation de l'impôt global ; ceci avait apporté un grand retard à la constatation de l'impôt global.

Nouvelle modification en 1925-26. Échelle en monnaie d'or abaissant la charge.— Au cours de la même année, une autre réforme fut apportée à l'impôt global. Comme l'instabilité de la drachme pouvait déjouer les intentions du législateur, en matière de cet impôt, on eut l'idée d'adopter un système analogue à celui appliqué aux droits de douane. Un décret-loi établit alors une échelle en drachmes métalliques (drachmes-or), à laquelle on devait rapporter les drachmes-papier du revenu (1).

La déduction pour minimum d'existence était augmentée et les taux de l'échelle abaissés par rapport à ceux en vigueur (2).

Pour déterminer l'impôt, le revenu du contribuable en drachmes-papier était converti en drachmes-or (métalliques). On procédait alors à la déduction du minimum d'existence et on déterminait l'impôt suivant l'échelle établie. Le contribuable était débité en drachmes métalliques, mais au moment du paiement, ce montant était converti et payé en drachmes-papier.

Le taux de conversion des drs. papier en drs. or, était fixé au mois d'avril de chaque année fiscale (3).

La nouvelle échelle constituait un dégrèvement supérieur à celui de la loi n. 3338, surtout en faveur des petits revenus.

Ces dispositions du décret-loi devaient entrer en vigueur dès l'année suivante, mais, avant même qu'elles ne fussent appliquées, ellent furent modifiées (4).

---

(1) Ceci fut réglé par le décret-loi du 6 septembre 1925 «modifiant et complétant la loi 1640 etc.». Il fut édicté par le gouvernement dictatorial de M. M. Pangalos-Hadjikyriakos, sur la proposition du ministre des Finances M. G. Cofinas. Un système similaire fut établi, par le même gouvernement, à l'impôt progressif sur les successions, donations, dots etc.

(2) Le décret-loi accordait une exemption pour minimum d'existence de 6.000 drs métalliques, augmentée de 200 drs métalliques pour chaque personne à la charge du contribuable et habitant avec lui. Le revenu excédent était soumis à un impôt progressif, dont le taux de 1 % pour la première tranche de 4.000 drs métal. (augmenté à raison de 1 % par tranche), atteignait 40 % pour la partie du revenu dépassant 500.000 drachmes métalliques.

(3) Par le Ministre des Finances sur rapport d'une Commission *ad hoc.* Le taux ainsi adopté était basé sur le cours moyen des monnaies saines pendant les trois mois précédents.

(4) Par le décret-loi du 18 avril 1926 «modifiant et abolissant cer-

Année 1926-27. Commissions de contrôle.— Dès cette année, le régime de la nouvelle échelle, ainsi qu'elle avait été modifiée, entre en vigueur.

L'introduction du nouveau système d'impôt de patente (1) a introduit à l'impôt global une nouvelle catégorie de revenus présumés. Ces revenus ainsi établis constituaient des indices incontestables (2).

A partir de la même année fiscale, un autre changement important fut réalisé: un décret (3), émis par application d'une disposition de 1925, a prévu la constitution de commissions consultatives pour l'évaluation du revenu net (4) des contribuables.

Suivant une disposition expresse du décret, les décisions de ces commissions étaient employées par l'agent du fisc, conjointement avec d'autres éléments, pour l'inscription aux rôles. En d'autres termes, les jugements rendus par ces commissions constituaient des indices, mais que le contribuable pourrait combattre en faisant preuve contraire (5).

---

taines dispositions relatives aux impôts directs» (ministère Tantalidès, cabinet dictatorial Pangalos).

On estimait surtout que l'impôt de l'échelle établie par le décret-loi du 6 sept. 1925, était excessivement bas pour les revenus moyens et inférieurs, sur lesquels d'ailleurs se basait la productivité de l'impôt. L'exemption pour chaque membre de la famille fut portée de 200 à 240 drs, mais l'échelle de l'impôt fut augmentée pour les revenus moyens et petits, son taux inférieur étant de 3 % (au lieu de 1 % dans l'autre échelle).

(1) Cf. *supra* p. 180, 184 note 1.

(2) Pour ceux des contribuables qui étaient classés dans une certaine classe de patente, le revenu soumis à l'impôt global était noté à l'échelle de patente. S'agissant de propriétaires de navires, on prenait alors comme revenu le décuple de l'impôt de patente, et pour les architectes et ingénieurs, un montant équivalent à 8 fois le droit de patente payé.

(3) Décret du 31 janvier 1927, édicté sur la proposition du ministre des Finances M. G. Cafandaris, du gouvernement de M. A. Zaïmis.

(4) Cf. *supra* p. 181. L'amendement à l'article 37 de la loi N° 1640 apporté par le § 3 de l'art. 9 de la loi N° 3338, a permis d'établir, par décret, d'autres indices, outre ceux spécifiés dans la loi, ainsi que de constituer des commissions consultatives pour le contrôle.

(5) La commission comprenait trois membres, étant composée d'un fonctionnaire du Bureau du fisc, d'un autre fonctionnaire public et d'un

Parallèlement à ce décret, un projet de loi était déposé (1) apportant des modifications à certaines dispositions relatives à l'impôt sur le revenu net, et particulièrement à l'impôt global, en donnant une définition plus claire des nouveaux indices admis par le décret.

Cependant, comme ce projet n'avait pas été voté, le Ministère des Finances, par une circulaire (2), donna certaines indications, relativement à la manière dont devait s'exercer la juridiction des commissions prévues par le décret. Les indices indiqués dans la circulaire étaient favorables au contribuable et avaient une certaine élasticité permettant aux commissions de s'adapter aux conditions individuelles de chaque contribuable.

---

représentant des contribuables. L'Éphore (agent du fisc) avait le droit d'assister aux séances de la commission, mais sans voix délibérative.

La commission, se basant sur différents éléments et indices, devait évaluer aussi exactement que possible le revenu réalisé par le contribuable.

Les éléments que la commission devait prendre en considération dans son travail d'évaluation étaient, d'après le décret, les suivants:

a) Les déclarations du contribuable et les éléments de contrôle fournis par l'Éphore (cf. *infra* chap. IX de la procédure) et afférents soit à l'impôt cédulaire soit à l'impôt global, ainsi que tout autre élément, définitif ou non, trouvé dans les archives du Bureau du fisc.

b) Ses propres renseignements et ceux fournis par l'Éphore relativement au revenu du contribuable de valeurs mobilières ou de l'étranger.

c) Tout autre renseignement qu'elle a pu obtenir au sujet du contribuable.

d) Le genre de profession et l'étendue des affaires du contribuable.

e) L'habitation du contribuable.

f) Les voitures, automobiles ou autres, employées par le contribuable, ainsi que le personnel à son service ou à celui de sa famille, les voyages d'agrément qu'il fait, lui ou sa famille, dans l'intérieur du pays ou à l'étranger, et en général le train de vie du contribuable et de sa famille.

g) Tout autre renseignement ou indice afférent aux revenus du contribuable.

La commission jugeait et rendait ses décisions *ex aequo et bono.*

(1) Par le ministre des Finances M. G. Cafandaris.

(2) Circulaire N° 204 du 28 août 1927. Comme le faisait expressément remarquer le Ministère, les directives de cette circulaire ne constituaient que de simples indications, les commissions ayant, d'après le décret, toute liberté de décision.

Années de 1927 à 1930. Période d'application véritable de l'impôt. Apurement du passé.

Année fiscale 1927-28. Aucune modification législative ne fut apportée au cours de cette année, pendant laquelle tout effort porta sur une application réelle de la loi. Le décret, qui avait constitué les commissions consultatives, leur avait conféré le droit d'évaluer le revenu même pour les affaires en suspens des années antérieures; or, les commissions en question se chargèrent de la liquidation des affaires de toutes les années depuis 1919-20 jusqu'à 1927-28. En effet, ces commissions travaillèrent très assidûment et contribuèrent grandement à l'effort général fait pour liquider le passé et appliquer la loi aux contribuables à grande capacité de paiement qui depuis des années faisaient la sourde oreille.

Année fiscale 1928-29. Même pendant cette année-là, la loi continua d'être appliquée comme auparavant, sans aucune modification législative.

La commission d'étude des impôts directs (1) fut saisie aussi de l'impôt global, mais les propositions soumises furent extrêmement contradictoires. Les représentants des classes commerciales, industrielles et financières demandèrent l'abolition immédiate du système des commissions d'évaluation du revenu, et l'abolition du droit de l'Éphore de s'immiscer dans les affaires personnelles du contribuable. D'après eux, le contrôle inquisitorial avait terrorisé le capital et l'empêchait d'affluer dans le pays (2). Par contre, la plupart des autres membres de la commission soutenaient qu'il était nécessaire de maintenir le système des commissions et d'admettre des indices plus spécifiés, mais que ceux-ci devraient être susceptibles de contestation; en tout cas, ils se déclarèrent énergiquement pour le maintien du contrôle (3).

---

(1) Cf. *supra* p. 47.

(2) Cf. p. 159. Aussi A. COUMARIANOS, *L'arbitraire dans l'impôt global* (en grec), rapport à la commission, publié dans la revue «Oeconomologos» d'Athènes du 6 avril 1929.— M. GRÉGORIOU, *La question de l'impôt global* (en grec), rapport à la commission, publié (dans la revue «Oeconomologos» du 11 mai 1929), contenant toutes les opinions de la sous-commission.

(3) A. SBAROUNIS, *Les problèmes actuels de notre imposition directe* (en grec), dans la revue «Oeconomologos» d'Athènes, du 9 et 16 février 1929.

Un projet de loi fut rédigé sur la base des discussions qui avaient eu lieu au cours des séances de cette commission, rapprochant un peu les conceptions opposées; ce projet fut soumis [1] à la Chambre des Députés en avril 1929. Le projet de loi ayant, cepedant, rencontré une vive opposition dans la commission parlementaire d'une part, et d'autre part l'année fiscale de 1929-30 ayant déjà commencé, il fut retiré afin qu'un nouveau projet, étudié et discuté par les corps législatifs à loisir, pût être mis en vigueur à partir de l'année 1930-31.

Année fiscale 1929-30. Ainsi, pendant cette année, aucune modification législative ne fut apportée à l'organisation du système. Mais comme le gouvernement avait l'intention d'alléger la charge fiscale, une disposition provisoire fut votée portant réduction de l'impôt global de 20 %.

Introduction du système indiciaire en 1930.

La loi 4578 du 28 avril 1930, a apporté des modifications radicales, dont nous nous occupons ci-après.

LE SYSTÈME D'IMPÔT EN VIGUEUR

L'impôt global appliqué par la loi originaire n. 1640, modifiée par les lois que nous avons mentionnées dans les pages précédentes et surtout par la loi n. 4578 de 1930, présente les caractères généraux suivants.

Personnes assujetties.

L'impôt global a un caractère purement personnel; il est appliqué à toute personne physique domiciliée en Grèce ou y ayant résidé pendant six mois au moins au cours de l'année fiscale immédiatement précédente [2].

Est également soumise à l'impôt, la succession jacente.

Les revenus des conjoints, mais non ceux des autres membres de la famille, sont taxés ensemble.

---

[1] Ministère Maris, cabinet Vénizélos.

[2] La loi récente N° 4578 abolit la disposition selon laquelle étaient aussi soumis à cet impôt les propriétaires d'immeubles en Grèce, ou d'un navire grec (*supra* p. 233). Cette abolition bénéficia à toutes les affaires en suspens des années précédentes depuis 1919.

Minimum exonéré. Charges de famille.

Est déduit du revenu net global, et exempté d'impôt, un montant de 100.000 drs augmenté de 3.600 drs pour chaque personne à la charge du contribuable et habitant avec lui [1]. Cette exemption peut être considérée comme une exemption de minimum d'existence. Elle a, cependant, plutôt pour but de limiter l'application de l'impôt aux classes les plus aisées.

Taux de l'impôt.

Après déduction des exemptions ci-haut indiquées, l'impôt est calculé, par tranche de revenu, d'après le barème progressif suivant :

---

[1] Sont considérées comme personnes à la charge du contribuable, à condition qu'elles habitent avec lui : a) la femme en tout cas ; b) le père, la mère, les filles et les sœurs non mariées, les fils mineurs ou incapables de travailler, et les frères mineurs, des deux conjoints, pour autant que ces personnes n'ont pas de revenus personnels.

Taux de l'impôt synthétique sur le revenu global.

Échelons			Total	
Tranche de revenu (Drachmes) (1)	Taux applicable à la tranche %	Impôt correspondant à la tranche (Drachmes)	De revenu (Drachmes)	D'impôt (Drachmes)
100.000	0	0	100.000	0
25.000	1	250	125.000	250
25.000	2	500	150.000	750
25.000	3	750	175.000	1.500
25.000	4	1.000	200.000	2.500
30.000	5	1.500	230.000	4.000
30.000	6	1.800	260.000	5.800
30.000	7	2.100	290.000	7.900
30.000	8	2.400	320.000	10.300
40.000	9	3.600	360.000	13.900
40.000	10	4.000	400.000	17.900
40.000	11	4.400	440.000	22.300
40.000	12	4.800	480.000	27.100
60.000	13	7.800	540.000	34.900
60.000	14	8.400	600.000	43.300
100.000	15	15.000	700.000	58.300
100.000	16	16.000	800.000	74.300
200.000	17	34.000	1.000.000	108.300
200.000	18	36.000	1.200.000	144.300
400.000	19	75.000	1.600.000	220.300
400.000	20	80.000	2.000.000	300.300
600.000	21	126.000	2.600.000	426.300
600.000	22	132.000	3.200.000	558.300
800.000	23	184.000	4.000.000	742.300
1.000.000	24	240.000	5.000.000	982.300
au delà	25			

(1) Exceptionnellement s'agissant de fonctionnaires et agents diplomatiques et consulaires hellènes à l'étranger, le revenu imposable ne commence qu'au-delà de 200.000 drs.

Revenu effectif imposable.

Ainsi qu'il a été dit déjà (1), l'impôt englobe tout revenu de quelque source et de quelque lieu qu'il provienne.

Afin de déterminer le revenu global, on prend:

a) les revenus nets des catégories A, B, C, D, E, F et G, réalisés par le contribuable pendant l'année fiscale précédente, d'après les règles spécifiées pour les impôts cédulaires relatifs;

b) en ce qui concerne les exploitations agricoles soumises à un impôt sur le revenu brut, le revenu net de ces exploitations, les règles de la comptabilité agricole étant suivies à cet effet (2);

c) pour les contribuables soumis à l'impôt de patente, un montant présumé de revenu net, selon les règles exposées aux chapitres respectifs (3); il faut rappeler, cependant, que l'évaluation de ce revenu présumé étant opérée, dans le but d'une liquidation expéditive, d'après les données de plusieurs années, le contribuable intéressé ou l'Administration peuvent demander que l'imposition soit établie sur le revenu effectif, à charge par eux d'en prouver le montant (4);

d) les revenus exemptés aux impôts cédulaires, s'il n'y a pas une exemption formelle à l'impôt global (5);

e) les revenus de l'étranger; tout impôt éventuellement payé à l'étranger est déduit non pas du montant de l'impôt dû en Grèce, mais du montant du revenu imposable (6).

---

(1) *Supra* p. 233.

(2) Après l'abolition de la loi 2647 (cf. p. 77, établissant l'impôt sur la production brute) et de la législation d'impôt sur les chèvres, moutons et porcs (p. 82), les dispositions prévoyant des revenus fixes présumés pour l'impôt global (p. 238 note 3, p. 239 note 3) furent abolies aussi; par conséquent, c'est le revenu net effectif qui est pris en considération pour l'impôt global.

(3) *Supra* p. 184-188 note.

(4) Il est permis à l'Administration, dans ces cas, de faire la preuve, si elle en possède les éléments, que le revenu réalisé par le contribuable, pendant l'année précédente, a été supérieur à celui présumé d'aprés la législation de la patente; de même, le contribuable est admis à prouver que son revenu réel a été inférieur ou même qu'il a subi des pertes.

(5) *Infra* rubrique des exemptions.

(6) *Infra* cas 2.

Du montant total de ces revenus de toute nature, de source hellénique ou étrangère, sont déduits:

1) les pertes subies dans n'importe quelle catégorie de revenu, soit en Grèce, soit à l'étranger, au cours des deux années précédentes;

2) les impôts cédulaires ou sur le revenu brut frappant les revenus de source hellénique, ainsi que les impôts payés à l'étranger;

3) les primes d'assurance sur la vie ou contre les accidents, payées sur les polices d'assurance émises en faveur du contribuable ou de personnes à sa charge;

4) les intérêts de dettes du contribuable et de sa femme; et

5) toute perte ayant le caractère d'une diminution de capital [1].

Le montant net, qui résulte d'après les règles précitées, constitue le revenu net réel soumis à l'impôt global.

Revenu présumé. Système indiciaire. Minimum imposable.

Pourtant, le revenu net réel, évalué d'après ce qui a été exposé plus haut, ne constitue pas toujours la matière imposable. La loi prévoit que le revenu, soumis à l'impôt global, ne saurait jamais être inférieur au montant qui résulte des indices: de l'habitation, et de l'usage de voiture, automobile, canot à moteur ou yacht. Ces indices sont des limites minima de revenu imposable et ne sont point susceptibles de diminution, au cas même où le contribuable prouverait qu'il a réalisé un revenu inférieur ou même subi des pertes.

On prend alors, comme revenu présumé, un certain multiple du loyer des habitations ou maisons de villégiature ou autres appartements et dépendances (garage, écuries, etc.) du contribuable. Ce multiple ou coefficient pour les bâtiments soumis à la loi du moratoire est différent de celui des autres cas, variant d'après l'importance des loyers. Les bâtiments habités par les propriétaires eux-mêmes sont assimilés à ceux qui ne sont pas soumis à la loi du moratoire [2].

---

[1] Voir détails *supra* p. 236 note 1.

[2] S'agissant de bâtiments soumis à la loi du moratoire, les augmentations opérées après le 1er avril 1930 sur le loyer moratorié ne sont pas prises en considération (art. 31, § 7).

Il est à noter, cependant, que la distinction des maisons soumises au moratoire a perdu actuellement sa raison d'être, le moratoire étant entretemps levé pour les locations d'appartements qui pourraient donner lieu à une cotisation dans l'impôt global.

Les coefficients, par lesquels le total des loyers du contribuable est multiplié, sont les suivants :

Loyer annuel (Drachmes)	Revenu net global imposable	
	Maisons soumises au moratoire	Non soumises au moratoire ou habitées par les propriétaires
Jusqu'à 120.000.....	Quintuple	Triple
120.001—150.000.....	Quintuple	Quadruple
150.001—180.000.....	Quintuple	Quintuple
180.001—250.000.....	Sextuple	Sextuple
250.001 en sus	Septuple	Septuple

Exceptionnellement, lorsqu'il s'agit de contribuables résidant à l'hôtel ou en pension et payant une somme globale pour loyer et nourriture, on prend comme base la moitié de cette somme qu'on triple pour trouver le revenu net imposable présumé.

Chaque fois que le contribuable, soumis à l'impôt des catégories D (entreprises commerciales) ou G (professions libérales) ou à l'impôt de patente, se sert de son habitation pour l'exercice de sa profession et n'occupe pas d'autre bureau ou appartement dans la même ville, le revenu imposable, présumé d'après ce qui précède, est diminué de 20 °/₀.

Le revenu présumé d'après le loyer, comme ci-haut, est augmenté :

a) d'une somme de 30.000 à 100.000 drs. pour chaque automobile utilisée par le contribuable, et lui appartenant,

b) de 50.000 drs. pour chaque canot à moteur de plus de 20CV et de 100.000 drs. pour chaque yacht du contribuable.

Comme il a été déjà dit, en aucun cas le revenu ainsi présumé ne saurait être diminué. Néanmoins, il peut exceptionnellement être permis d'en déduire les revenus des fonds publics en général, pour autant qu'ils sont exempts d'impôt par la convention de l'emprunt, et à la condition que le contribuable puisse prouver qu'il a détenu ces titres au moins pendant les neuf derniers mois précédant immédiatement la date de la déclaration.

Il n'y a pas d'autres indices ni de commissions pour l'évaluation du revenu net imposable d'une personne physique. La loi récente a expressément aboli, en matière d'impôt global (1), la disposition plus ancienne (2), suivant laquelle il était possible d'adopter par décret des indices et des commissions consultatives pour la détermination du revenu global net imposable. Ainsi, les commissions, qui provoquèrent des protestations de la part de certains contribuables (3), cessèrent de fonctionner.

Le revenu constaté d'après ce qui a été exposé aux paragraphes précécents est pris en chiffres ronds par milliers de drachmes.

Exemptions de l'impôt.

Sont exemptés de l'impôt:

a) à condition de réciprocité, les revenus de source étrangère réalisés par des étrangers établis en Grèce;

b) à condition de réciprocité, les agents diplomatiques et consulaires étrangers;

c) les pensions et retraites des victimes de guerre;

d) les coupons de certains emprunts d'après guerre de l'État hellénique, cette exemption ayant été stipulée expressément lors de l'émission de ces emprunts.

En ce qui concerne les autres emprunts de l'État, il y a eu divergence d'opinion entre l'Administation et certains tribunaux fiscaux et même une jurisprudence contradictoire (4).

---

(1) Art. 31, § 17, modifié par la loi 4578.

(2) Art. 9, § 3, de la loi 3338 de 1925 (*supra* p. 242).

(3) *Supra* p. 244.

(4) Particulièrement la question présenta un certain intérêt relativement aux emprunts soumis au régime de la loi ,ΒΦΙΘ' de 1898 qui prévoit l'instauration et l'organisation de la Commission Financière Internationale. En ce qui concerne ces derniers emprunts, il est prévu que leurs intérêts aussi bien que leurs capitaux seront exempts de tout impôt. Quant à l'exemption de l'impôt cédulaire (Catégorie C, classe *a*), il n'y a pas eu de controverse, l'État ayant accordé, en effet, cette exemption. Mais s'agissant de l'impôt global, l'Administration n'a pas reconnu ce privilège d'exemption; elle a soutenu au contraire que l'exemption, n'étant accordée que pour les impôts réels, ne pouvait pas être étendue aux impôts personnels, dont le détenteur des titres était frappé et dans lesquels entrait aussi l'impôt global.

Le Conseil d'État devant lequel la question fut portée par les con-

Une loi récente a scindé la question, en fixant que les coupons des emprunts contractés en une monnaie étrangère ou en une monnaie étrangère et en drachmes, sont soumis à l'impôt global; tandis que les revenus des emprunts en drachmes en sont exempts (1).

Déclaration.

La constatation de l'impôt est faite au moyen d'une déclaration remise par le contribuable au mois d'avril; cette déclaration est contrôlée par l'agent du fisc (2), mais sans la collaboration d'une commission.

REMARQUES GÉNÉRALES (3)

Orientation nouvelle du système.

Le système de l'impôt personnel sur le revenu global s'est

---

tribuables intéressés, décida que le privilège d'exemption s'étendait aussi à l'impôt global.

En ce qui concerne les autres emprunts, le Conseil d'État décida également qu'ils sont exempts de l'impôt global, pour autant que la convention relative contient la clause de l'exemption de «tout impôt». Et comme cette clause a été insérée dans toute convention relative à des emprunts, on était obligé d'admettre que l'exemption des emprunts nationaux de l'impôt global est générale.

Voir aussi MINISTÈRE DES FINANCES, *Circulaire* N° 253 de 1932.— M. SANTIS, *Les exemptions fiscales* etc. op. cit., p. 140-141, conteste la légalité de certaines de ces exemptions.— Des documents relatifs très intéressants sont: 1) la décision N° 1573 du 15-IX-1929 de la Cour des Comptes (statuant en 2e ressort, cf. *infra* chap. de la Procédure), contre l'exemption; 2) la décision N° 131 du 20-I-1930 de la même Cour, en faveur de l'exemption; et 3) l'arrêt N° 30 de 1930 du Conseil d'État avec l'exposé du rapporteur M. *S. Papafrangos,* vice-président du Conseil, en faveur de l'exemption.— Des arguments contre l'exemption voir aussi dans l'article de M. *B. Georgantas,* Conseiller à la Cour des Comptes (rapporteur de la décision N° 1573, op. cit.), publié dans la «Revue mensuelle économique et sociale de la Grèce» N° 72.

(1) Loi 5456 de 1932. En ce qui concerne le passé, la même loi est interprétée en faveur de l'exemption (par l'*argumentum a contrario*).

(2) Cf. *infra* au chapitre IX de la procédure de constatation.

(3) G. JÈZE, *Cours élémentaire de science de finances etc.,* op. cit., p. 349 et suiv.— G. JÈZE (trad. *Georgantas),* op. cit., vol. III, p. 704-741.— E. ALLIX, op. cit. p. 512-528, 622-641.— ALLIX LECERCLÉ, op. cit., vol. I p. 26, II p. 105 suiv.— P. LEROY-BEAULIEU, *Traité de la science des finances,* Paris, 1906, vol. II, p. 250-300 et 536-603.— L. WALRAS, op. cit.— E. MARTIN, *Les impôts directs en Angleterre,* Paris-Nancy,

orienté vers une autre direction.

1905, p. 135 et suiv.— R. STOURM, *Systèmes généraux d'impôts,* Paris, 1905, p. 111-185 et notamment p. 186-221.— R. BOMBOY, *L'impôt sur le revenu en Prusse,* Paris, 1908.— B. NOGARO, op. cit., p. 29-65.— J. CAILLAUX, *L'impôt sur le revenu,* Paris - Nancy, 1910, ses discours prononcés à la Chambre (en qualité de ministre des Finances) sur sa réforme introduite par le projet de loi du 7 février, 1907.— R. POINCARÉ, *La restauration financière de la France,* Paris, 1928, discours prononcé à la Chambre des Députés les 3 et 4 février 1928.— SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Rapport des 4 savants sur la Double Imposition etc.,* op. cit.— J. DUFAY, *L'impôt progressif en France,* Paris, 1904.— F. IMBRECQ, *L'impôt sur le bénéfice global,* «essai d'une refonte des impôts sur les revenus en France», Paris, 1930.— J. HARISTOY, *L'impôt sur le revenu,* Paris, 1910.

J. INGENBLEEK, *Impôts directs et indirects sur le revenu,* Bruxelles - Leipzig, 1908.— Comte de LIEDEKERKE, *Contre les impôts personnels,* Bruxelles, 1930.

E. R. A. SELIGMAN, *L'impôt sur le revenu* (Income Tax, a study of the history, theory and practice of income taxation at home and abroad), trad. française par W. Oualid, Paris, 1913 ; du même, *Progressive taxation in theory and practice,* 2nd ed., Amer. Econ. Assoc. Quart., 1908.— A. PIGOU, *A study in public finance,* London, 1928, p. 121-144, notamment chap. «Income tax and savings».— COMMITTEE ON NATIONAL DEBT AND TAXATION, *Report,* op. cit.— H. B. SPAULDING, *The income tax in Great Britain and the United States,* op. cit.— Sir JOSIAH STAMP, *British incomes and property,* London, 1927, p. 458 et suiv. ; Du même, *Fundamental principles of taxation,* London, 1921.— A. BERNARD, *Income tax in Great Britain,* op. cit.— C. NEWPORT, *Income tax law and practice,* op. cit.— R. STRECKE, *Die Bundes-Einkommensteuer der Vereinigten Staaten von Amerika,* Jena, 1931.

A. WAGNER, op. cit. vol. II, p. 105 et suiv., p. 174-5, 185-8, 230-9, 251-2, 258-69, 298, 361-73, 437-9.— F. MEISEL, *Britische und Deutsche Einkommensteuer,* op. cit.— H. TESCHEMACHER, *Einkommensteuer,* dans HFW, op. cit. vol. II, p. 65 et suiv.— W. GERLOFF, *Steuerwirtschaftslehre,* dans HFW, Gerloff u. Meisel, op. cit. vol. I, p. 436 et suiv.— J. POPITZ, *Einkommensteuer,* dans HWBSt., op. cit. vol. III ; du même, *Allgemeine Verbrauchsteuer* et *Aufwandbesteuerung im allgemeinen (direkte und indirekte)* dans HFW, Gerloff u. Meisel, op. cit. vol. II, p. 180-210, notamment chap. «Die Mehreinkommensteuer» p. 203.—W. LOTZ, *Finanzwissenschaft,* op. cit. p. 470-505.— Prof. Dr von PISTORIUS, *Unser Steuerrecht,* op. cit. vol. II, p. 57 et suiv.— K. TH. von EHEBERG, *Grundriss der Finanzwissenschaft,* Leipzig, 1928, p. 56-118 ; Du même, *Steuer,* article dans HWBSt., op. cit.— F. K. MANN, *Deutsche Finanzwirtschaft,* Jena, 1929.— Dr Dora SCHMIDT, *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung,* ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik,

L'«*ottima imposta*» du *revenu consommé*(1) est mise en tête de la politique fiscale de la Grèce.

La préférence est donnée à l'impôt prétendu «neutre», qui n'aurait que des buts purement fiscaux (2); à l'impôt, dont l'introduction (ou l'augmentation) «ne dérange pas l'équilibre économique préexistant»; à l'impôt qui «n'entrave pas l'activité productive et la formation du capital de l'épargne (3)»; à l'impôt qui «évite la

---

Tübingen, 1926.— H. RITSCHL, *Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung,* Bonn - Leipzig, 1925, p. 80 et suiv.

B. FÖLDES, *Finanzwissenschaft,* 2e éd., Jena, 1927.— S. BRAUNSTEIN, Die Oekonomischen und Finanzwissenschaftlichen Grundlagen der *Oesterreichischen Einkommens-Besteuerung* und ihrer Reformen vom Kriegsbeginn bis zur Novelle vom Jahre 1925, Wien-Leipzig, 1926.— W. TWERDOCHLEBOFF, *Die «beste» Steuer,* dans «Finanz - Archiv» de Schanz, XLVIII (1931) vol. I, p. 206 et suiv.

L. EINAUDI, *Intorno al concetto di reddito imponibile e di un sistema di imposta sul reddito consumato,* Torino, 1912; du même, *Contributo alla ricerca del' ottima imposta,* Annali di Economia dell' Univ. L. Bocconi, Milano, 1929.— F. FLORA, op. cit., p. 427 - 85.— A. DE' STEFANI, *La restaurazione finanziaria,* op. cit.— F. NITTI, op. cit., vol. II, p. 105-136.— B. GRIZIOTTI, *Nuovi orientamenti nei sistemi tributari,* dans Festgabe für Georg von Schanz, 1928, publié aussi en grec par la revue d'Athènes «Oeconomicos Tachydromos» des 18 et 25 mars 1928.— E. D'ALBERGO - P. DERTILIS, op. cit.

A. ANDRÉADÈS, *Cours* etc. *(Introduction),* 1924, op. cit., p. 137-142; du même, articles cités *supra* p. 159 note 2, et articles dans le journal «Hestia» des 4 février 1929 et 28 avril 1930 sur les indices dans l'impôt global.— D. CALITSOUNAKIS, *Finances publiques* (en grec), ses cours à l'École des Hautes Études Économiques et Commerciales d'Athènes, 1929.— P. RÉDIADÈS, *Théorie de la science des Finances publiques* (en grec), Athènes, 1927.

(1) C'est le point de vue soutenu depuis J. ST. MILL, *Principles of Pol. Econ.* vol. II p. 392-3 et plus tard par différents auteurs, parmi lesquels: aux États - Unis, I. FISHER, op. cit.— En Italie, EINAUDI, op. cit.; BARONE, CABIATI, A. DE'STEFANI et GARINO CANINA (cf. citations dans d'Albergo, op. cit. p. 121); B. GRIZIOTI, op. cit.— En Angleterre, PIGOU, op. cit.— En Allemagne, BENDIXEN, MOMBERT (cf. Teschemacher op. cit. p. 98) et RITSCHL, op. cit.— Au Japon MASAO KAMBES (cf. dans Teschemacher op. cit. p. 98).— En Belgique, INGENBLEEK op. cit. et article dans la «Revue Économique Internationale», 1929, proposant l'impôt indiciaire sur le train de vie; Comte de LIEDEKERKE, op. cit. — En Grèce A. ANDRÉADÈS, op. cit.

(2) Car autrement il serait un «pseudo-impôt».

(3) Ce sont les arguments apportés notamment par EINAUDI.

double imposition [1]» et qui du moins «s'applique d'après le revenu normal d'une économie type [2] .

Pour éviter les «inconvénients d'une imposition directe» on a eu recours à «l'imposition indirecte complémentaire du revenu personnel global (consommé) [3]».

Les arguments qui ont été apportés, en Grèce, en faveur de cette réforme étaient, d'une part, les points de vue théoriques des partisans de cet impôt, et d'autre part, l'échec dans l'application de l'impôt sur le «revenu produit», introduit par la réforme de 1919.

Quant aux premiers arguments, nous ne pouvons en faire ici l'analyse [4]. Mais au cours de l'examen que nous entamons dans les pages suivantes sur l'expérience triennale de l'application

---

(1) J. ST. MILL, op. cit. p. 393. «Le mode propre à appliquer un impôt sur le revenu serait d'imposer seulement la partie du revenu disposée aux dépenses en exemptant celle épargnée.... Taxer la somme investie et après taxer aussi le produit de ce placement c'est taxer deux fois la même portion des moyens du contribuable».

Aussi MILL parle de deux cycles de production, l'un dans lequel le revenu produit est épargné et l'autre dans lequel le revenu épargné produit à son tour.

En p. 394, il veut de même que les maisons soient imposées non d'après le revenu que les hommes produisent, mais sur la dépense qu'ils font pour être logés; on doit constater ce que coûte l'usage d'une maison à la personne qui l'occupe.

Voir également A. PIGOU, op. cit. p. 136, où une formule mathématique de double imposition est aussi donnée.

(2) EINAUDI.

(3) GRIZIOTI, op. cit., veut ce système mixte: a) un «impôt sur la capacité personnelle de paiement» qui sera perçu sur le revenu consommé, constaté d'après la méthode indirecte des indices et b) un «impôt sur la richesse produite», mais seulement dans le cas où celle-ci représente un bénéfice supérieur à la mesure nécessaire à la propulsion de la production; cette taxation doit prendre en considération non pas «la personne» qui perçoit, mais «la source» qui produit la richesse; cette imposition des «forces créatrices de la richesse» peut être progressive pour les grandes entreprises et les grands domaines, même appartenant à des personnes juridiques.

(4) Cf. la critique de TESCHEMACHER op. cit. p. 98-100, et des auteurs y cités. Voir aussi dans le même esprit notamment: STAMP, *Principles etc.* op. cit. p. 58; CANNAN, dans «Economic Journal», 1921, p. 213; JÈZE, ALLIX, ALLIX-LECERCLÉ, STOURM, SELIGMAN, A. WAGNER, MEISEL, POPITZ, PISTORIUS, LOTZ, TWERDOCHLEBOFF, EHEBERG, CAILLAUX, FOELDES, op. cit., etc.

de la nouvelle loi de 1930, nous aurons l'occasion de rechercher dans quelle mesure certaines de ces théories se trouvent confirmées par les faits en Grèce. Nous analysons les causes de l'insuccès de la loi de 1919; nous recherchons surtout les circonstances malencontreuses, les omissions graves, les fautes dans la politique fiscale et les défauts du système ancien qui l'ont voué à l'échec.

Enfin, nous avons tenté une critique des mérites, mais, par contre, aussi des inconvénients et des inconséquences que le nouveau régime renferme dans sa constitution.

L'expérience de l'application de l'impôt sur le «revenu produit» de 1919. Causes de son insuccès.

L'impôt global a été le plus infortuné et le plus malencontreux de tous les impôts directs de la réforme de 1919.

Le caractère strictement personnel de l'impôt est, sans doute, un élément de supériorité sur les autres impôts, puisqu'il a l'avantage d'établir une relation directe entre la charge fiscale et la capacité du contribuable. Cependant, ce même caractère en constitue aussi le talon d'Achille, étant donné que l'évaluation de la situation économique du contribuable est très difficile actuellement.

Ces difficultés furent, du reste, toujours très grandes pour la Grèce, à cause de la situation générale du pays.

L'impôt sur le revenu appliqué par la loi ΓΩΛ' de 1911 (1) non seulement *ne fournissait aucun élément préparatoire,* mais, au contraire, appliqué d'après le régime d'indices, *il constituait un système contraire à celui de la réforme de 1919.* L'impôt sur les bénéfices extraordinaires, d'autre part (2), n'a fait que préparer le terrain à l'impôt cédulaire de la catégorie D seulement.

Une difficulté particulière était due au fait que *le nouvel impôt de 1919, étant complémentaire, devait nécessairement attendre la concentration de divers éléments fournis par les impôts cédulaires,* ainsi que d'autres renseignements indispensables pour l'évaluation du revenu global net du contribuable. *Le retard apporté à l'application de la loi réformatrice* (3), prouvé si nuisible aux impôts cédulaires, *porta son plus grand préjudice à l'impôt global.* La loi n'avait

(1) Cf. *supra* p. 28 et suiv.
(2) *Supra* p. 32-34.
(3) Cf. *supra* p. 41 note 3.

pas prévu, dès l'origine, que l'impôt pourrait être constaté partiellement, au fur et à mesure que les divers éléments des impôts cédulaires seraient établis. Ceci eut pour résultat de laisser des affaires importantes en suspens, pendant des années, à cause du retard dans la constatation d'impôts cédulaires insignifiants, et il s'ensuivit un relâchement notoire de la conscience fiscale (1).

La chute continue de la drachme ne fut pas un moindre obstacle à l'évolution régulière de l'impôt. Chaque baisse considérable de la monnaie nationale *entraînait une hausse de la charge de l'impôt progressif et un changement des éléments sur lesquels l'impôt global était basé.* L'exonération de minimum d'existence n'avait plus d'importance, et le nombre des contribuables soumis à l'impôt global était tellement élevé, que l'Administration se trouvait dans l'impossibilité d'en suivre le cours. D'autre part, le barème établi, en s'élevant automatiquement, par la chute de la monnaie, et parfois très brusquement, rendait l'impôt écrasant. Pour toutes ces raisons, des modifications législatives successives furent jugées indispensables, sur le point en question; l'adoption, en 1925, du système d'évaluation du revenu en drachmes métalliques (2) fut une source de stabilité relative.

Le *défaut de directive stable,* en matière d'impôt pesonnel sur le revenu global, ne fut pas non plus un moindre inconvénient. Il est vrai que le défaut complet d'éléments anciens obligeait le législateur à tâtonner, mais ceci fut la source d'une grande instabilité.

A l'origine, la loi s'efforça de consacrer le principe de la personnalité dans la mesure du possible. C'est ainsi que *les impôts cédulaires* furent appliqués à des taux *moins élevés, afin de donner à l'impôt global une importance principale* et d'en étendre l'application même aux revenus minimes. La recette dont l'État se priverait à l'impôt cédulaire, serait récupérée à l'impôt global et d'une manière plus équitable. Ceci, bien que théoriquement très juste, devint très vite un désavantage pour la Grèce. Dans les conditions qui prévalaient alors dans le pays, *c'était bâtir une maison en commençant par le toit.* Au lieu de concentrer les efforts sur la consolidation des impôts cédulaires, en laissant en ligne secondaire l'im-

(1) Cf. aussi *supra* p. 219.
(2) Cf. *supra* p. 241.

pôt global, on a renversé l'ordre et suscité de grandes difficultés. Et cet état de choses empirait, chaque année, au fur et à mesure que la drachme se dépréciait.

De même, les *modifications successives* apportées à l'impôt global, *pendant les premières années, n'étaient nullement justifiées.* Les impôts restaient inappliqués et l'on se bornait à faire des recherches théoriques sur les causes de l'insuccès. Ainsi, en ce qui concerne l'impôt global, qui n'était soumis à aucun contrôle et dont le service faisait presque défaut, les modifications législatives ne constituaient que des coups d'épée dans l'eau, et souvent même importunaient les citoyens consciencieux, d'ailleurs peu nombreux, disposés à accomplir leurs devoirs fiscaux.

Heureusement, les modifications de 1925 dénotent des tendances plus rationnelles de la part du législateur. *L'attention est ramenée sur les impôts cédulaires; l'impôt global prend dès lors la forme d'un impôt frappant les classes aisées,* et comme tel il a affaire à un nombre plus restreint de contribuables, qu'il est plus facile de suivre de près. Après un certain nombre d'années, l'impôt global une fois bien établi, on pourrait en augmenter les taux, réduire graduellement le minimum d'existence exempté, et diminuer les impôts cédulaires.

Mais, en réalité, ce nouveau programme législatif *ne commença à être mis à exécution qu'en 1927.*

Parallèlement à cet effort, *on s'occupe aussi des indices.* D'ailleurs, d'autres pays, vu les difficultés rencontrées dans l'application de l'impôt global, ont été obligés de recourrir à des indices. La loi, il est vrai, prévoyait des indices dès son origine, depuis 1919. Mais ces indices furent vite rendus sans valeur et inapplicables à cause de la chute de la drachme. Il fut nécessaire d'adopter d'autres indices plus élastiques, susceptibles de s'adapter à la situation économique du contribuable, qui varie d'un individu à l'autre et qui, même s'agissant de la même personne, est sujette à changements dans le temps. Or, *les changements continuels du système d'indices furent une source de confusion, tant pour les contribuables que pour l'administration et les tribunaux fiscaux* [1].

---

[1] Cf. système de 1919, de 1923, de 1925, de 1927 et de 1930. Dans les pages suivantes nous aurons l'occasion de faire des remarques particulières relativement à chacun de ces indices; nous ne faisons que les

Au défaut de contrôle régulier, s'ajoute une autre lacune appréciable: le *défaut de tout système, là où le contrôle était éventuellement exercé.* Ce n'est qu'en 1927 que le contrôle fut organisé (1).

L'échec, expliqué de ce qui précède, a conduit au système indiciaire de 1930.

Avant d'entrer à une critique du nouveau système, nous croyons opportun d'examiner le rapport entre certaines dépenses et le revenu, ainsi que la tactique de certaines législations étrangères au sujet du système indiciaire.

Rapport entre certaines catégories de dépenses et de revenu.

Une recherche officielle faite dernièrement en Grèce sur les dépenses de l'individu donne une idée du rapport qui existe entre les diverses dépenses et le revenu global, et entre le loyer et les dépenses globales de l'individu. Il est pourtant incontestable que ce rapport ne peut pas être fixé d'une façon générale, car il dépend de l'éducation et de la situation sociale du contribuable, de ses charges de famille, du coût de la vie, etc. Nous ne pouvons non plus nous en former une idée exacte en nous référant aux recherches faites dans d'autres pays Les facteurs ci-haut énumérés, instables dans le sein d'une même société, le deviennent encore davantage, si l'on veut faire la comparaison d'un pays à un autre, où une différence de climat, de moeurs, de degré de civilisation, de composition de la population etc., établit des conditions inégales.

---

indiquer ici, afin de faire ressortir l'instabilité de la politique suivie en matière d'impôt global.

(1) Il est généralement admis que tout système de contrôle, en matière de cet impôt, nécessite *un casier*, avec des dossiers individuels pour chaque contribuable, contenant des éléments afférents non seulement à chaque année fiscale, mais à toute une période, de manière qu'on puisse les utiliser pour une étude comparée d'année en année. Cette lacune fut comblée en 1927, où l'on commença à organiser ce système du casier.

En Angleterre, le service de la *surtax* tient de pareils dossiers même pour ceux qui n'y sont pas soumis, mais sont susceptibles de l'être dans un avenir prochain par le fait que leur revenu se rapproche des limites prévues par la loi.

En Grèce, en 1927, on a établi environ 10.000 fiches de contribuables, dont les éléments de contrôle n'existaient pas jusqu'alors ou étaient épars.

Avant de procéder à l'examen des conditions de la Grèce, nous croyons opportun de jeter un coup d'œil sur les recherches faites à l'étranger. Mais la plupart de ces recherches se réfèrent à des revenus peu élevés (1), ce qui rend encore moins sûres les conclusions à tirer, quant aux indices qui pourraient servir à l'assiette de l'impôt sur les revenus supérieurs.

En *Angleterre,* Sir Josiah Stamp (2) s'est efforcé de déterminer le loyer qui correspond à un revenu «produit» de £ 160, qui était le minimum exempté.

Comme il n'y a pas de données statistiques générales, il s'appuie sur 40 observations faites par des spécialistes dans plusieurs parties du pays, sauf Londres.

Il arrive à un loyer moyen de £ 28.10.0. Pour Londres il admet £ 33.10.0 (3).

Il pose ensuite la règle que, aux petits revenus correspond un loyer supérieur au $^1/_{10}$, et aux revenus plus élévés un taux moindre, en ajoutant la remarque que, au fur et à mesure que

---

(1) Sir JOSIAH STAMP, *British Incomes and Property,* op. cit. p. 458: «Les informations les plus précises se réfèrent aux classes ouvrières qui se prêtent à des enquêtes plus volontiers que les classes moyennes et supérieures».

(2) Ibid. p. 454 et suiv.

(3) Il donne les chiffres suivants relativement au loyer qui correspondrait à un revenu de £ 160, en soutenant qu'une statistique exacte ne saurait présenter un écart de plus de £ 2.

Loyer	£	20	(et au dessous)		2	familles
"	"	23	"	"	1	"
"	"	25	"	"	6	"
"	"	26	"	"	2	"
"	"	27	"	"	9	"
"	"	28	"	"	2	"
"	"	29	"	"	1	"
"	"	30	"	"	7	"
"	"	31	"	"	2	"
"	"	33	"	"	1	"
"	"	35	"	"	6	"
au-dessus de	£	35	"	"	1	"

Total des cas observés : 40. Loyer moyen : £ 28.10.0.

Pour Londres, comprenant un territoire plus étendu que celui connu sous le nom de «Metropolis», on a unanimement admis que le loyer moyen devrait être supérieur d'au moins £ 5 ; en d'autres termes, il devrait être de £ 33.10.0 au moins.

le revenu s'élève, le rapport entre celui-ci et le loyer devient d'autant plus incertain. Il cherche donc principalement à déterminer le niveau du revenu auquel le rapport avec le loyer est de 1 : 10, et il le fixe entre £ 400 et £ 500 de revenu total (1).

D'autres recherches ont été faites encore sur ce sujet. Nous citerons les conclusions de certaines d'entre elles (2).

B. S. Rowntree (3) évalue la dépense du loyer pour les revenus d'ouvriers payés à la semaine à 29 % pour les salaires de 18s, allant en diminuant jusqu'à 9 % pour les salaires de 60s.

Dr. Bowley (4) donne les chiffres suivants, d'après les recherches qu'il a faites à Reading:

Revenu hebdomadaire	Dépense du loyer
Au-dessous de 20s	30,9 %
de 25s à 40s	18,2 %
» 30s à 40s	14,5 %
» 40s et au-dessus	7,3 %

Dr. W. Cowcher (5), a aussi fait des recherches dont il a tiré les conclusions suivantes:

a) Le taux du revenu consacré au loyer diminue au fur et à mesure que le revenu global augmente;

b) Ceux qui habitent leurs propres maisons occupent d'habitude des locaux plus spacieux et plus coûteux que ceux qui prennent des habitations en location; et

c) Les femmes, chefs de famille, paient un loyer plus élevé que les autres locataires.

Sir Josiah Stamp ajoute à ces remarques que ceux qui apparti-

---

(1) Il considère ce point comme étant très difficile à établir d'une manière exacte, mais il prétend qu'on pourrait le fixer pour les revenus qui varient entre 400 et 500 livres sterling.

Pour prouver cette assertion, il fait usage de la formule établie par Pareto relativement à la répartition du revenu. Il ressort du graphique qu'il établit d'après la formule de Pareto et sur la base des chiffres de 1909-10, que, si le rapport de 1 : 10 est rencontré au revenu de £ 400, le loyer qui correspond aux £ 160 sera de £ 25, et s'il l'est au revenu de £ 500, le loyer pour un revenu de £ 160 sera de £ 30.

(2) STAMP, op. cit. p. 453 et suiv.

(3) *Poverty, a study of Town Life,* p. 201.

(4) *Journal of Royal Statistical Society,* June 1913.

(5) STAMP, op. cit. p. 453, 459.

ennent à des professions libérales, on le croit du moins, dépensent pour le loyer proportionnellement plus que les commerçants.

Il est à remarquer que toutes ces observations *se réfèrent au taux du loyer comparé non pas avec le revenu global «consommé», mais avec le revenu global «produit»*.

En *Belgique*, Ernst Engel, ayant fait des recherches pour les années 1852 - 1854, a determiné la proportion du loyer à 12 % (1).

Aux *États - Unis*, on a pu établir, en 1924, la proportion suivante sur la base des budgets de 3.000 familles (2).

Revenu	Loyer
moins de $ 600	12,5 %
600— 899	11,6 %
900—1.199	13,0 %
1.200—1.400	12,7 %
1.500—1.799	12,2 %
1.800—2.099	13,5 %
2.100—2.399	12,6 %
2.400—2.699	12,3 %
2.700—2.999	13,1 %
3.000 et au-dessus	10,9 %
5.000	15,0 %
15.000	15,0 %
25.000	15,0 %
35.000	15,0 %
50.000	15,0 %

Il résulte de ces observations que la proportion de la dépense relative à l'habitation oscille au fur et à mesure que le revenu augmente, mais au delà d'un niveau elle gagne un pourcentage stable même plus haut.

---

(1) Cf. E. d'ALBERGO, op. cit. p. 86. Engel analyse les dépenses comme suit :

Nourriture	50 — 62 %
Habitation	12 — 12
Vêtements	18 — 16
Combustibles	5 — 5
Divers	15 — 5
	100 — 100

(2) E. HOYT, *The Consumption of wealth,* New York, 1928, p. 286.

En *Allemagne*, le Bureau de la Statistique du Reich, ayant fait des recherches dans des familles d'ouvriers et de fonctionnaires ou employés a établi les chiffres suivants (1):

Revenu	Loyer
2.500 M	11,9 %
2.500—3.000	10,6 %
3.000—3.600	12,2 %
3.600—4.300	9,4 %
au-dessus de 4.300	8,8 %

En *Grèce*, un pareil travail entamé par le Ministère de l'Économie Nationale (2) a donné les éléments suivants, puisés dans des familles de 6 membres, en moyenne.

(1) *Wirtschaft und Statistik*, oct. nov. déc. 1929.

(2) SERVICE DE STATISTIQUE GÉNÉRALE DE LA GRÈCE, publication sous presse.

Dépenses mensuelles, en moyenne, par famille à Athènes.

Revenu (Drachmes)	Nombre de familles	Nourriture		Vêtements		Habitation		Éclairage, combustibles, blanchissage		Divers		Total (1)	
		Drachmes	%	Drachmes	%	Drachmes	%	Drachmes	%	Drachmes	%	Drachmes	%
Jusqu'à 1.500	83	1.258.65	57.61	224.16	10.26	185.—	8.47	184.49	8.44	332.64	15.22	2.184.94	100
1.501 — 2.500	242	1.577.91	58.37	279.23	10.33	251.—	9.29	229.47	8.49	365.52	13.52	2.703.13	100
2.501 — 3.500	81	1.735.79	57.54	321.02	10.64	328.90	10.90	228.16	7.57	402.87	13.35	3.016.74	100
3.501 — 4.500	38	2.183.32	57.26	396.75	10.40	430.82	11.30	277.45	7.28	524.74	13.76	3.813.08	100
4.501 et en sus	29	2.566.59	55.10	555.23	11.92	728.76	15.64	349.99	7.51	457.58	9.83	4.658.15	100

(1) Dans le cas où il y a un excédent des dépenses sur le revenu, cet excédent a été couvert par des crédits. D'ailleurs, ces revenus sont insuffisants pour l'entretien (cf. *infra* rubrique du «minimum d'existence»).

Comme on le voit, la proportion du loyer augmente avec le niveau du revenu et va de 8,47 °/₀ à 15,64 °/₀. Elle se rapporte au total des dépenses, mais elle peut être assimilée à la proportion par rapport au revenu gagné, étant donné que dans le cas de revenus modiques l'épargne est pratiquement impossible ou insignifiante. Mais, il est notoire, qu'en Grèce, la dépense affectée au loyer est pour les classes moyennes plus grande, tandis que pour les classes aisées elle retombe au fur et à mesure que le revenu s'élève.

Une autre observation générale doit être faite aussi. Dans le *cours d'un cycle économique,* les fluctuations économiques ont une influence notable sur les dépenses. Tandis que certaines dépenses, appelées «invariables» (nourriture et loyer), ne présentent presqu'aucun changement, d'autres appelées, «variables» (vêtements et ménage), et les dépenses somptuaires, subissent une hausse ou une baisse selon la période de prospérité ou la période de dépression (1), ou les phases auxquelles le cycle de ces deux périodes est subdivisé (2).

Toutes les recherches, que nous venons d'exposer, relatives à la répartition des dépenses par rapport aux divers niveaux de revenu, peuvent conduire aux *conclusions* générales suivantes:

a) Au fur et à mesure que le revenu augmente, la proportion du revenu dépensé est réduite par rapport au revenu global produit.

b) Plus particulièrement, au fur et à mesure que le revenu dépensé augmente, le rapport qui existe entre les diverses dépenses est troublé: 1) le taux de dépense pour habitation diminue, et 2) le taux des dépenses somptuaires augmente.

c) Certaines dépenses, comme la possession et l'usage d'une voiture, d'une automobile, d'un cheval de course, d'un yacht, d'un canot à moteur, de meubles de luxe (pianos, radios, meubles de style, etc.), et de collections d'objets d'art, ainsi que l'emploi d'un

---

(1) M. P. BONINSEGNI, op. cit., p. 477-78, constate, de même, que pendant la période ascendante (de prospérité) «les capitalistes et les ouvriers, qui jouissent ainsi d'une augmentation de revenu, étendent leur consommation» et que pendant la période descendante (de dépression) «la consommation diminue».

(2) Cf. CHARITAKIS, *La crise mondiale* etc., op. cit. p. 486 et

personnel domestique, enseignant ou autre, ne se rencontrent qu'à partir de certains niveaux de revenu.

d) La dépense d'habitation est plus grande dans les villes qu'à la campagne (1).

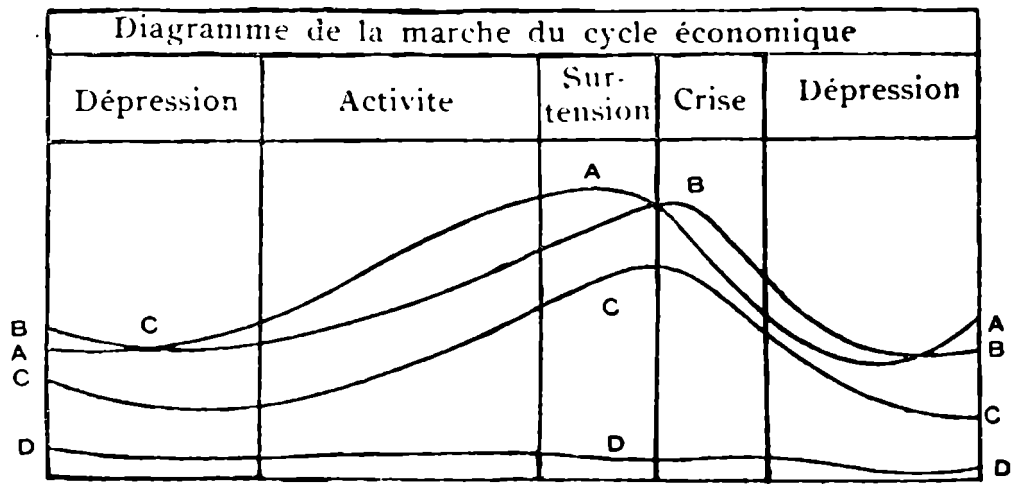
e) Vu le manque d'uniformité de conditions d'une personne à l'autre, etc., *les législations qui désireraient appliquer un impôt sur le revenu consommé, devraient adopter des indices multiples et aussi nombreux que possible.*

Quelques notes de législation comparée quant à l'imposition du «revenu produit».

Les législations suivantes ont préféré le système d'imposition du «revenu produit»:

---

suiv., et le diagramme de STRELLER y cité et reproduit ci-après.



A A = Revenu des entrepreneurs
B B = Salaires ouvriers
C C = Dépenses variables (habillement, ménage)
D D = Dépenses invariables (alimentation, loyer).

Il est notoire, d'après ce tableau, *que le rapport entre les dépenses invariables* (D D) *et le revenu* (produit) *ou le total des dépenses est instable. Par conséquent, en taxant un multiple stable de ces dépenses invariables, on frappe un revenu fictif.*

(1) D'ALBERGO, op. cit. p. 88, en se basant sur les éléments fournis par le Department of Labour des États Unis, détermine les rapports suivants entre les diverses dépenses:

	Nourriture	Loyer	Habillement	Divers
famille ouvrière	38.2	13.4	16.6	31.7 %
„ agricole.....	41.2	12.2	14.7	31.6 %

a) En *France*, pour *l'impôt général sur le revenu* (1).

b) En *Angleterre* (2) pour la *surtax;* de même pour l«income tax (3)».

c) En *Allemagne*, pour l'*Einkommensteuer* (4).

d) En *Italie*, pour l'*imposta complementare progressiva sul reddito* (5); mais il y a certaines déviations du principe, l'impôt étant appliqué sur le revenu consommé, dans certains cas (6).

e) Aux *États-Unis*, pour la *surtax* (7); de même pour la «normal tax».

f) Dans plusieurs autres pays, p. ex. l'Autriche, la Suisse, etc.

---

(1) Décret de codification des textes législatifs, concernant les impôts sur les revenus, du 15 octobre 1926, art. 71 et suiv. Cf. aussi ALLIX-LECERCLÉ et la plupart des auteurs français, op. cit.

(2) Cf. *supra*, NEWPORT et les autres auteurs sur la législation anglaise op. cit.

(3) Nous la citons pour les cas où elle frappe les revenus personnels inférieurs à ceux soumis à la «surtax».

(4) Cf. BÜHLER, op. cit. rubrique «*Einkommensteuergesetz*» du 10 août 1925, et les autres auteurs sur la législ. allemande.

(5) Loi du 30 décembre 1923, N° 3062, qui a établi l'impôt, et décret royal du 19 février 1925, N° 177, qui a promulgué l'échelle des taux de cet impôt; cf. aussi aux auteurs italiens cités, et à la publication officielle du Ministère N° 207 (1925).

Par contre, voir, *en Italie, la favorisation de l'épargne par d'autres mesures du gouvernement fasciste* (cf. D'ALBERGO, op. cit. p. 10-11): l'abolition de l'impôt sur les successions pour les «personnes composant le noyau familial»; l'abolition de l'impôt de 15 % sur les dividendes et intérêts des titres au porteur non émis par l'État, pour lesquels il y avait l'obligation de la nominativité; l'abolition de l'impôt extraordinaire (de 5 % à 25 %) sur les administrateurs et les directeurs des sociétés; la transformation en impôts proportionnels des impôts cédulaires progressifs et la modération de leurs taux; la modération des soldes payables de l'impôt extraordinaire sur le patrimoine; la reconnaissance dans la «Carta del Lavoro» que le capital a «une fonction d'intérêt national»; la réduction générale des impôts directs contre une élévation des impôts indirects, taxes etc; le remplacement des impôts de guerre par l'impôt complémentaire progressif à des taux limités.

(6) Sont imposés sur la seule partie du revenu consommée en Italie les revenus tirés de l'étranger; de même la partie du revenu produite et consommée en Italie par des personnes ne résidant qu'une partie de l'année dans le pays.

(7) Cf. SPAULDING, op. cit.; STRECKE, op. cit. p. 69, chap. «Grundsätzliche Einzelfragen und ihr Einfluss auf den Einkommensbegriff... e) die Ersparnisse».

Dispositions de certaines législations étrangères pour l'évaluation du revenu global imposable sur la base des dépenses.

Certaines législations étrangères, quoiqu'ayant adopté le système d'imposition du revenu effectif «produit», ont jugé nécessaire de recourir également à des indices, pour l'évaluation du revenu imposable. Mais ces indices n'ont pas toujours force obligatoire et sont plutôt des moyens d'inscription d'un contribuable, au sujet duquel l'autorité fiscale ne possède pas d'éléments suffisants pour déterminer le revenu réel. Nous citerons des renseignements comparés de certaines législations.

En *France,* lorsque l'administration possède des éléments précis que «les dépenses du contribuable sont notoirement supérieures au revenu» déclaré par lui, elle peut le taxer d'office; mais le contribuable, apportant des justifications de nature à faire la preuve du chiffre exact de son revenu, peut obtenir la décharge ou la réduction de son inscription (1).

Les personnes non domiciliées en France, mais y possédant une ou plusieurs résidences, sont imposées sur un revenu présumé égal à sept fois la valeur locative de la résidence; cependant, lorsqu'elles tirent des revenus de propriétés, exploitations ou professions, sises ou exercées en France, atteignant un chiffre plus élevé, c'est ce montant supérieur qui sert de base d'imposition (2).

En *Allemagne,* la loi de l'impôt sur le revenu prévoit également une taxation en fonction des dépenses («la consommation») (3), et en donne une définition, en spécifiant surtout quels sont les débours qui n'y comptent pas; le législateur fixe que lorsque «les dépenses sont en disproportion évidente avec le revenu», l'imposition se fait sur la base de ces dépenses, à moins que le montant qui leur est consacré ne provienne de recettes exemptes d'impôt, ou de fortune formée pendant les trois dernières

(1) Décret du 15 octobre 1926 «portant codification des textes législatifs concernant les formalités à observer et la procédure à suivre au sujet de l'assiette des impôts sur les revenus», art. 93 et 94.

(2) Même décret, art. 80.

(3) BÜHLER, op. cit. p. 217 et 244, «*Einkommensteuergesetz*» du 10 août 1925, chap. *IV Besteuerung nach dem Verbrauch* § 49.

années et soumise à l'impôt sur le revenu, ou ne provienne de libéralités d'une autre personne déjà taxée. Une disproportion évidente entre le revenu et les dépenses du contribuable ne se conçoit que lorsque ces dernières dépassent de moitié le montant du revenu. La disposition est appliquée seulement au cas où les dépenses se montent au moins à Rm 15.000 par an.

En *Belgique,* la réforme de 1930 (1) a introduit un système indiciaire (2) qui présente un intérêt particulier pour la Grèce. La loi prévoit que l'impôt global est appliqué sur la base des indices de l'habitation, du mobilier meublant, du personnel, des chevaux d'agrément et des moyens de transport privés. Or, en principe, c'est le revenu «consommé» qui est soumis à l'impôt. Toutefois, au cas où le revenu effectif est supérieur à celui présumé des indices, c'est la moyenne des deux montants qui sert de matière imposable, mais qui ne peut être inférieure à certaines limites dans le cas de gros revenus.

---

(1) Une critique du système est entamée par E. d'ALBERGO, op. cit.

(2) La loi du 13 juillet 1930, N° 246, art. 31 prescrit (art. 31, et suiv.) que toute personne domiciliée ou résidant en Belgique est assujettie à un impôt complémentaire personnel, dont l'assiette est déterminée d'après les bases suivantes:

a) *Valeur locative des habitations.* Il est à noter que dans le cas où une profession est exercée dans l'habitation, on déduit le revenu brut correspondant à la partie affectée à l'usage professionnel.

b) *Valeur locative du mobilier garnissant ces habitations.* Elle est fixée à 5 % de la valeur en capital de ce mobilier.

c) *Domestiques et autres personnes attachées au service personnel du redevable.* La somme à prendre en considération à ce sujet est fixée à:
6.000 frs. pour chaque ouvrier domestique;
8.000 „ „ „ servante, garde-malade, et autre sujet y assimilé;
12.000 „ „ „ domestique mâle;
15.000 „ „ „ précepteur, institutrice, gouvernante, dame de compagnie, et autres personnes rendant des services analogues.

d) *Chevaux de luxe ou d'agrément.* La somme à prendre en considération de ce chef est fixée à 12.000 frs. par cheval; cette somme est réduite de moitié en cas d'usage alternatif pour des fins professionnelles, et d'agrément.

e) *Voitures automobiles, canots et bateaux à vapeur, à moteur ou à voiles, avions.* La somme à prendre en considération à ce sujet varie de 2.000 à 50.000 frs., selon des règles déterminées par arrêté royal. Aussi ces sommes sont réduites de moitié lorsque ces moyens de transport servent alternativement à des usages professionnels et privés.

Le nouveau régime par rapport à l'épargne et à l'afflux de capitaux dans le pays.

Nous avons déjà exposé l'échec de l'impôt global ancien. *Juste au moment où une amélioration commençait à être enregistrée, l'idée est survenue de modifier ce système et d'en adopter un autre qui contribuerait à la formation et à l'afflux de capital dans le pays.*

Le mécontentement général provoqué en 1927 par la liquidation de tous les impôts, arriérés et nouveaux, fut une arme facile, et

---

L'impôt est plutôt un impôt de famille, aucune division dans les indices n'étant permise entre des personnes formant un seul ménage.

La loi, afin de soulager les familles nombreuses, admet que le nombre des ouvriers et des servantes soit, pour l'application de l'impôt, diminué d'une ou de deux unités dans le cas où la famille compte plus de 3 ou de 7 enfants à charge.

Les indices, cumulés ainsi qu'il est exposé ci-haut, sont multipliés par les coefficients suivants afin d'établir la base imposable:

à 1.5	lorsque le total des indices n'atteint pas	100.000 frs.
à 1.6	lorsque ce total est de	100.000 à 120.000 „
à 1.7	lorsqu'il est de	120.000 à 140.000 „
à 1.8	„ „ „	140.000 à 160.000 „
à 1.9	„ „ „	160.000 à 180.000 „
à 2.-	„ „ „	180.000 et en dessus.

Le minimum exempté d'impôt dépend de deux éléments:

1) du nombre des habitants de la commune dans laquelle réside le contribuable, et varie de 20.000 à 30.000 frs.

2) du nombre des enfants à la charge du contribuable; pour chaque enfant au-delà de 3, le montant du minimum exonéré est majoré de 2.000 à 3.000 frs. par an, selon la population de la commune.

L'impôt n'est pas toujours appliqué sur le revenu indiciaire tel qu'il résulte d'après ce qui précède. Il est prévu (art. 42) que dans le cas où le revenu réel est supérieur à celui résultant à la base des indices, c'est le montant moyen des deux bases qui est soumis à l'impôt (§ 1). Lorsque le revenu réel dépasse un million de francs, cette base d'imposition ne peut pas être inférieure aux 2/3 du revenu réel (§ 2). Si le revenu réel dépasse 2 millions de frs. cette base d'imposition ne peut pas être inférieure aux 3/4 du revenu réel.

En ce qui concerne le taux de l'impôt, il est fixé à 1 % lorsque la base imposable est inférieure à 60.000 frs. et augmenté progressivement de 1 % pour chaque tranche de 20.000 frs. en sus. Le taux maximum est de 15 % et est appliqué sur la tranche dépassant 320.000 frs.

Un nouveau soulagement est accordé à la famille. Lorsque celle-ci compte au moins 3 enfants à sa charge, l'impôt est diminué de 7 % pour chacun de ces enfants.

malheureusement efficace, entre les mains des classes qui voulaient combattre l'impôt global. Cet impôt fut présenté comme prétexte de ce mécontentement; malheureusement, certains capitalistes, habilement cuisinés, furent amenés à croire qu'il s'agissait d'une persécution du capital. *Alors que l'impôt global était très léger, ne représentant que le centième des recettes du budget, ses adversaires le qualifiaient d'oppressif et le prétendaient dirigé contre le capital!* On méconnaissait, à dessein, que l'oppression du capital ne saurait consister dans le mode mais dans le taux d'imposition (1). De plus l'impôt, nous l'avons déjà soutenu (2), est un facteur beaucoup moins important que d'autres qui pourraient mettre en danger le capital lui-même. Tout au contraire, un impôt bien étudié et bien appliqué, contribuant à une organisation saine des finances et de l'administration du pays en général, non seulement ne nuit pas, mais, au contraire, contribue-t-il à attirer les capitaux. L'expérience malencontreuse des dernières années en Grèce prouve le bien fondé de ces raisonnements.

Il n'y a qu' à jeter un regard sur la politique des autres pays cités plus haut. La France, l'Angleterre, l'Allemagne, et les États-Unis (3) *qui ne se soucient pas moins que nous de leur épargne, ont, cependant, préféré l'imposition du revenu produit. Même la politique de l'Italie* (4) *fasciste a cru opportun de protéger la formation du capital par de moyens constituant un veritable dégrèvement de la charge fiscale et non par un changement de la méthode d'imposition. Tous ces États ont envisagé l'essence et non la forme de la question.*

D'ailleurs, l'impôt global n'affecte que les personnes domiciliées ou residant en Grèce. Le capital importé par les personnes

---

(1) ALLIX, op. cit. p. 472-3: « . . . suivant la très juste remarque de NITTI (op. cit. p. 364), *ce qui prédispose les capitaux à la fuite, c'est beaucoup moins la méthode d'imposition que le taux excessif de l'impôt*».

(2) *Supra* p. 173; cf. aussi M. M. EULAMBIOS, (article dans le journal d'Athènes «Hestia» du juillet 1933, *A la courbe décisive de l'Europe*) qui dit que les capitaux, à l'heure actuelle, n'ont pas en vue un placement à bon intérêt, mais «ils se défendent pour une conservation partielle».

(3) *Supra* p. 267.

(4) *Supra* p. 267 note 5.

(grecs ou étrangers) domiciliées ou résidant à l'étranger ne peut être ni touché ni favorisé par l'impôt global.

Mais dans la confusion, née du fait que des impôts nouveaux et les anciens étaient exigés à la fois, *il fallait trouver une victime expiatoire, et ce fut l'impôt global. D'aucuns ont même proposé son abolition complète,* abolition d'autant plus justifiée que son rendement était médiocre.

Le rapporteur de la loi assura que le nouveau système d'impôt devait favoriser l'épargne. Voyons dans quelle mesure cela peut se faire.

Le régime établi par la loi *de 1930 forme un mélange d'impôt sur le revenu «consommé» et d'impôt sur le revenu «produit».* D'après la lettre même de la loi, le revenu imposable ne peut pas être inférieur au revenu indiciaire [1]. Mais quand il ressort des éléments du revenu net réel que celui-ci est supérieur au revenu présumé, l'impôt est perçu sur le revenu réel. Par conséquent, nous avons dans le premier cas une application de l'impôt sur le revenu consommé et dans le second cas un impôt sur le revenu produit.

C'est en cela que notre loi diffère de la loi belge, qui dans le second cas ne taxe qu'une partie seulement du revenu produit. Bien que nous n'admettions pas l'équité de l'impôt sur le revenu consommé, en soutenant que la taxation du revenu produit est plus juste, nous devons cependant, reconnaître que la loi belge est plus conséquente que la nôtre. En suivant le principe que le revenu épargné ne saurait jamais être taxé, en Belgique, on exempte d'impôt, en faveur de l'épargne, une partie de celui-ci, pour autant que le revenu réel est supérieur au revenu consommé. Par contre *notre loi, qui est prétendue taxer la dépense, n'omet d'imposer le total du revenu gagné par le contribuable, lorsque celui-ci a limité ses dépenses au-dessous de son revenu réel.* Dans le cas de deux contribuables qui ont gagné le même montant de revenu et dont l'un dépense le tout tandis que l'autre en épargne une partie, la taxation est la même : le prodigue et l'épargnant sont traités de la même manière.

Par conséquent, l'argument théorique que l'impôt basé sur des indices de dépenses favorise l'épargne ne vaut pas pour la Grèce.

---

(1) *Supra* p. 249.

Ce qui vient d'être exposé constitue le système prévu par la lettre et l'esprit de la loi. Mais on ne saurait nier un autre fait, en Grèce.

Vu l'évasion qui est pratiquée sur une grande échelle, en matière d'impôt global, une partie de l'impôt n'est pas perçue et l'on a alors une sorte d'exemption du revenu épargné. Cela, cependant, ne constitue pas un programme législatif ([1]), mais un cas malencontreux qui ne peut pas être invoqué comme argument pour prouver que le nouveau régime favorise l'épargne. Tout au contraire, ce fait décourage les contribuables qui, par intégrité ou par nécessité, déclarent exactement leur revenu.

La protection du système n'existe, donc, qu'à l'égard des revenus facilement dissimulés, c. à. d. du capital investi en valeurs mobilières ou à l'étranger. Les autres formes de l'épargne sont toutes soumises à l'impôt.

Ce fait crée une situation désavantageuse pour l'épargne des classes inférieures et moyennes ([2]). Ces deux catégories de capital devraient être favorisées, vu la capacité économique moindre, et la masse assez compacte de ces classes et surtout pour rémunérer leur fidélité au pays. Or, les conditions du nouveau régime non seulement ne leur accordent pas la protection qu'elles méritent, mais, au contraire, elles ne les traitent pas, dans la réalité, sur le même pied que la classe financière supérieure.

La question de *l'incidence* de l'impôt ne présente pas ici un grand intérêt. En principe, on admet que cet impôt personnel ne peut pas être répercuté. Il est vrai que, par contre, il a été soutenu ([3]) qu'un taux moyen de charge peut être rejeté par le rentier sur le débiteur dans les cas où cela serait possible aussi

---

([1]) Une législation basée sur de pareilles principes ne ferait pas honneur à l'État. Tout au contraire, une attitude franche vis-à-vis des contribuables non seulement constituerait une avance de la part de l'État pour une entente à l'amiable, mais elle les désarmerait aussi de toute plainte ou demande d'indulgence dans l'application.

([2]) Les revenus de ces classes proviennent d'habitude de salaires, de loyers de propriété immobilière, de bénéfices tirés de petites entreprises etc. Ces revenus, connus plus ou moins exactement aux impôts cédulaires, sont à nouveau soumis à l'impôt global sans défalcation de la partie épargnée.

([3]) Cf. le *Rapport des 4 savants à la S. D. N.*, p. 13 - 16.

pour un impôt cédulaire [1]; mais pour la Grèce, vu les taux réduits de l'impôt personnel global, une translation de cet impôt n'entre pas en ligne de compte.

Les difficultés dérivant des revenus de valeurs mobilières et des revenus de l'étranger.

La difficulté de constatation de ces revenus est inhérente à l'évolution de l'économie de nos jours, de l'importance que les personnes morales ont acquise comme producteurs et de l'expansion économique internationale [2].

Les États ont tenté de prendre diverses mesures pour la répression de la fraude, mais celles-ci s'avérèrent plus ou moins inefficaces ou n'ont pas même été appliquées.

On sait qu'en *France* on a envisagé l'adoption de dispositions, d'après lesquelles un carnet de coupons serait obligatoirement tenu ou d'autres bordereaux dressés auprès des banques etc., afin de faciliter la tâche de l'Administration [3].

---

(1) Cf. *supra* p. 159 et suiv.

(2) *Supra* p. 140-141, 159-173 et citations; cf. aussi GRIZIOTI, op. cit.

(3) Lors de la discussion de la réforme en France, M. CAILLAUX, op. cit. p. 59, blâmant l'exode des capitaux, affirmait, toutefois, sa conviction que le patriotisme des français, le contrôle de l'Administration fiscale française, et une entente internationale qu'il préconisait, auraient paré à toute tendance à la fraude.

Pourtant l'évasion fiscale, pratiquée dans le domaine des revenus de l'étranger et des revenus de valeurs mobilières, a donné lieu à l'introduction du carnet de coupons. La loi du 22 mars 1924 avait introduit l'établissement d'un bordereau de coupons dans les banques pour faciliter la tâche du fisc quant à la répression des fraudes. Le contrôle pouvait être exercé tant pour l'enregistrement que pour les contributions directes. La mesure ne fut pas bien accueillie. Une loi du 13 juillet 1925 a abrogé ces dispositions; une loi du 4 août 1926 a introduit de nouveau le contrôle par les agents de l'enregistrement, mais non pas par les agents des contributions directes.

M. R. POINCARÉ, dans son discours prononcé à la Chambre des Députés les 3 et 4 février 1928, *La restauration financière de la France,* op. cit., a déclaré (p. 85) qu'«il ne regrette pas» l'abolition de la loi que lui-même avait introduite, car son expérience «n'avait guère réussi».

Récemment, le *projet* de loi du *Budget Général de l'exercice de 1933* déposé (en 1932) par M. M. M. PALMADE et G. MARTIN, contient une disposition à l'article 10 (page 256-7), d'après laquelle «toute personne

En *Italie* on a, dans le même but, discuté sur la possibilité de convertir toutes les actions de sociétés anonymes au porteur en actions nominatives et une loi fut même votée. Mais toutes les propositions ne furent pas admises et la loi fut abolie [1] comme étant inapplicable et constituant plutôt une entrave aux transactions ; elles sont pourtant caractéristiques des extrémités auxquelles le contrôle peut arriver.

Ce n'est qu'en *Angleterre* qu'on peut être plus satisfait [2].

---

ou société qui fait profession de payer des intérêts, dividendes, revenus et autres produits de valeurs mobilières». . . . ne peut effectuer aucun payement sans exiger du requérant la justification de son indentité. Un relevé détaillé de ces paiements sera remis au fisc chaque mois. Les mêmes obligations incombent aux collectivités effectuant des payements directement aux bénéficiaires.

(1) Cf. *supra* p. 267.

(2) L'imposition des valeurs mobilières en Grande Bretagne est un phénomène. A l'impôt successoral, d'après les statistiques du «Inland Revenue Department», la plus grande partie des fortunes imposables provient de valeurs mobilières ; à l'income-tax et à la surtax aussi ce pourcentage est énorme. Voici quelques chiffres (Cf. *73rd Report of the Commissioners of H. M. Inland Revenue for 1929-30,* p. 28-29 et 68-84) :

	Impôts successoraux (valeurs mobilières)	Income tax (revenus des schedules C et D)
1929-30.....	71 % des fortunes taxées	49 % des revenus taxés

L'explication en est dans deux faits. La forme des sociétés de capitaux (limited et joint stock companies) est tellement étendue, qu'elle tend à revêtir presque toute l'activité lucrative. En second lieu, les titres sont nominatifs de préférence.

Ce dernier fait est d'une portée remarquable, parce qu'il exerce une certaine influence sur la sincérité des contribuables dans leurs déclarations et facilite extrêmement la tâche des autorités fiscales. Ce système des titres nominatifs n'est pas obligatoire d'après la loi, mais il est consarcé par une tradition longue. L'État même avait donné une impulsion vers ce système. Jusqu'avant la grande guerre, tous les titres des emprunts publics étaient nominatifs, l'État désirant avoir un certain contrôle de ses créanciers. La même politique était suivie par les sociétés et elle recevait bon accueil auprès des actionnaires, pour les mêmes raisons de contrôle, mutuel ou des créanciers. On cite des sociétés de communications, à capital de centaines de millions de livres chacune, qui n'ont pas même un titre au porteur.

Les racines de ce système plongent dans le temps où l'impôt était très léger et où ce contrôle avait une importance motivant la préférence. Aussi le civisme des anglais ne sacrifiait pas le devoir envers le pays

Il y a lieu de rappeler (1) que des mesures contre la fraude dans la «surtax» ont été prises dans ce pays.

En ce qui concerne la *Grèce,* nous avons déjà expliqué (2) qu'une évasion fiscale est signalée même à l'impôt cédulaire. Cette évasion s'opère sur une échelle encore plus grande à l'impôt global. Une statistique exacte n'a pas été dressée des revenus de cette nature soumis à l'impôt. Mais ils sont insignifiants.

Plus particulièrement, en ce qui concerne les revenus de source étrangère, on peut remarquer que, d'après la balance des comptes de la Grèce avec l'étranger dernièrement établie (3), ces revenus doivent être assez importants (4). Mais malheureusement on ne peut pas connaître leur montant total exact. On ne peut pas contrôler, non plus, à quelles personnes ils reviennent, ce qui a rendu l'évasion fiscale assez facilement praticable.

Les revenus des valeurs mobilières nationales sont pour une partie exemptés, p. ex. les intérêts de certains fonds publics (5). Les revenus provenant de dividendes etc. de sociétés anonymes ne sont pas facilement contrôlables (6) et, par conséquent, sont dans une proportion importante soustraits à l'impôt.

à des intérêts pécuniaires. Le système, entré dans la tradition connue des anglais, est encore presqu'inchangé.

(1) Cf. *supra* p. 137.

(2) *Supra* p. 153.

(3) Travail de la Banque de Grèce dans l'édition du Ministère des Affaires Étrangères «*La Grèce et la crise mondiale*» op. cit. p. 50 ; nous la reproduisons aux tableaux de l'Annexe de la présente étude.

(4) Les revenus de la rubrique II «mouvement des capitaux» ne sont pas soumis à l'impôt global, parscequ'ils sont ou bien tirés par des personnes morales, ou bien expressément exemptés. En ce qui concerne la rubrique III «ressources invisibles» il faut distinguer : les remises des émigrés n'ont pas leur place à l'impôt global, en tant que revenus (ou capitaux) gagnés par des personnes résidant à l'étranger ; les revenus du tourisme sont compris dans ceux de l'économie intérieure ; les «revenus des grecs à l'étranger et autres ressources invisibles» qui se montent à 4.682 millions de drachmes en 1929, à 3.795 mln en 1930, à 1.523 mln en 1931, contiennent en grande proportion des revenus tirés par des personnes soumises à l'impôt global.

(5) *Supra* p. 251.

(6) Le fisc a essayé de prendre note des actionnaires qui ont assisté aux assemblées générales, mais très vite on a vu le nombre des actions présentées pour la participation aux assemblées se réduire, quelquefois même jusqu'au minimum nécessaire pour la constitution légale de l'as-

Exceptionnellement pour ces dernières années, on pourrait, toutefois, remarquer que le fisc n'aurait pas grand' chose à imposer, vu les grosses pertes des porteurs de valeurs mobilières.

En ce qui concerne les autres revenus (p. ex. intérêts de dettes etc.), l'évasion est peu à peu restreinte, le fisc pouvant faire un contrôle des personnes à gros revenus de cette nature.

L'élimination de l'arbitraire et des inconvénients du contrôle. Le principe de la certitude dans l'impôt.

Un des inconvénients du système d'impôt personnel sur le revenu global est le contrôle vexatoire (1).

Nous avons déjà expliqué que *la nouvelle loi créa une situation privilégiée pour certains capitalistes. Toutefois, cela est dû plutôt au fait que le secret professionnel des banques fut rendu inviolable* (2).

Le législateur avait en vue, par la dernière loi, *de rassurer le capitaliste du côté de l'autorité fiscale.* Pour cela, tout élément donnant lieu à un jugement arbitraire devait être écarté. On préférerait *le système des indices extérieurs* qui est considéré (3) *plus equitable au point de vue légal,* puisqu'il se base sur des éléments plus facilement contrôlables.

Indépendamment du fait que, même avec le système des indices, on ne peut pas complètement éliminer les contestations (4), nous trouvons, néanmoins, *exagérée cette répugnance à l'élément de l'estimation personnelle de celui qui aura à appliquer l'impôt* (5).

---

semblée. Les personnes encaissant des coupons directement à la société peuvent les faire percevoir par des tierces personnes (p. ex. leurs employés). Ceux percevant par l'entremise de banques ne peuvent pas être suivis, à cause du secret bancaire (cf. *infra* chap. IX de la procédure).

(1) NITTI, op. cit., p. 106 «... les impôts généraux sur les revenus, surtout lorsqu'ils ont un caractère personnel, sont nécessairement inquisitoriaux».

(2) Cf. *infra* au chapitre IX de la procédure.

(3) Cf. GRIZIOTI, op. cit.

(4) P. ex. l'autorité fiscale conteste le loyer fictif inscrit dans un contrat de bail ou bien l'inscription au nom d'un tiers d'un moyen de transport ; ou bien elle ne reconnaît pas la division de l'indice du loyer opérée au moyen d'un contrat de bail fait au nom de plusieurs personnes, etc.

(5) Pour plus de détails relativement à l'élément de l'opinion personnelle de l'agent du fisc voir *infra* chap. IX de la procédure.

En cela le législateur n'est pas conséquent avec lui-même. C'est ainsi que, *s'agissant des classes professionnelles* (1), *il admet que l'obligation fiscale du contribuable soit déterminée par le jugement personnel des commissions et des fonctionnaires du fisc.* Mais *il ne reconnaît pas cette capacité aux mêmes agents et commissions, quand il s'agit de classes aisées touchant des revenus «unearned», soumises à l'impôt global.* On pourrait, peut-être, objecter à cela que pour l'impôt global, où le champ d'action de l'opinion personnelle de ces agents est plus vaste, il y a une plus grande possibilité de décisions arbitraires. Indépendamment du fait, qu'une décision arbitraire pour un montant peu élevé vis-à-vis des classes productives pourrait avoir des conséquences plus fâcheuses pour le contribuable, que n'auraient en pareil cas des décisions prises envers un rentier, nous sommes d'avis que l'inconvénient de ces agissements arbitraires pourrait très bien être remédié par la juridiction administrative (2).

Sauf dans certains cas exceptionnels, dans lesquels il y avait peut-être une certaine exagération, mais qui fut réparée par la juridiction fiscale, *les inscriptions aux rôles étaient toujours caractérisées par un esprit conservateur,* sinon par la manifestation d'une sorte de timidité de la part des commissions (3); les cotisations opérées par les commissions étaient, en principe, basées sur des éléments réels; là où la commission devait, pour son estimation, prendre en considération le loyer et d'autres indices du revenu, elle ne l'a fait que pour le bien du contribuable lui-même qui, s'il avait dû être inscrit d'après les indices stables prévus par la loi

---

(1) Cf. impôt de patente, impôt des catégories D et G, etc.

(2) Voir *infra* au chapitre IX de la Procédure pour le motivé des décisions judiciaires. Notre jurisprudence a fort insisté sur ce point de vue, afin d'éviter tout arbitraire.

Plus anciennement, la jurisprudence allemande avait attiré l'attention sur ce sujet (*Oberwaltungsgericht,* arrêt du 7 juillet 1898) et formulé nettement le devoir qui incombe aux commissions : «Une simple appréciation de bonne volonté, sans preuves ni fondement, n'est rien de plus, qu'un avis subjectif qui ne permet aucune discussion, et qui, partant, n'a aucune valeur» (cf. INGENBLEEK, op. cit. p. 235).

(3) D'après M. ANDRÉADÈS (Ladas, op. cit. II p. 93), le même phénomène fut aussi observé en Prusse, avant l'application de l'impôt sur le revenu de 1891.

de 1919, aurait été soumis à un impôt insupportable (1).

D'ailleurs le législateur pourrait bien mettre un frein à toute décision arbitraire, en fixant certaines limites (2).

Un système élastique, complété par la disposition sur l'inviolabilité du secret professionnel bancaire, aurait remédié à la plupart des lacunes de la loi ancienne, limitant les décisions arbitraires et empêchant aussi l'évasion du capital qu'invoquaient assez habilement les intéressés.

La loi récente peut avoir d'autres conséquences fâcheuses pour les porteurs de valeurs mobilières, visés d'ailleurs par les indices adoptés dans les diverses législations. Le manque de toute élasticité des indices et l'abolition des commissions auront pour résultat, que les autorités fiscales se verront dans la nécessité de faire usage du droit qu'elles ont de se procurer, auprès des sociétés anonymes et autres personnes morales, les listes des porteurs d'obligations, actions, etc. (3), ce qui ferait renaître les protestations.

Le système des commissions avait encore un succès indubitable, quant à la liquidation expédiente de la constatation, et débarrassa même les contribuables des contrôles minutieux qui autrement auraient été nécessaires pour recueillir les éléments analytiques du revenu effectif.

On ne peut nier, cependant, que le régime indiciaire actuel a un grand mérite: pour les cas où il est appliqué, il a restreint

---

(1) Nous répétons que, comme nous l'avons dit en p. 270, le fait que des impôts dus pendant les dix dernières années furent exigés en bloc est la cause principale du mécontentement et non la fiscalité de l'impôt, qui d'ailleurs n'est que fictive.

(2) Sur ce point le projet de loi déposé en 1929, mais non adopté, relativement à l'impôt global, était supérieur à la loi actuellement en vigueur. Ce projet non seulement contenait un plus grand nombre d'indices, mais il avait aussi une plus grande élasticité. Il admettait la contestabilité des indices et n'obligeait même pas l'autorité fiscale à les prendre en considération, chaque fois que celle-ci pouvait vérifier le revenu effectif du contribuable; mais dans le cas où l'on était obligé de recourir aux indices, l'administration fiscale jouissait d'une certaine latitude de décision, de sorte qu'on pouvait plus facilement s'adapter aux conditions personnelles du contribuable.

(3) Cf. *infra* chapitre IX de la procédure.

au minimum le contrôle (1) *et les contestations entre le fisc et les contribuables.*

Le système est, de plus, censé respecter la seconde règle d'Adam Smith: *la certitude de l'impôt.*

Cette vertu qui rassure le contribuable et exclut tout arbitraire *ne manquait pas à l'ancien système. Le revenu effectif constitue une base certaine d'imposition, les indices n'offrant qu'une base fictive* (2). Le contribuable n'aurait qu'à déclarer et prouver, à l'aide d'éléments réels, son revenu effectif. D'ailleurs — et il n'est pas besoin d'insister sur cela — personne ne doit avoir éprouvé un sentiment d'incertitude, en Grèce, tous ayant été taxés, peut-être avec un écart plus ou moins important de la réalité, mais en tout cas, en deçà des limites du revenu réel de chacun.

Si, au contraire, on admet que l'impôt sur le revenu «produit» renferme dans sa nature l'incertitude, cet inconvénient n'est éliminé que pour les cas où s'applique le système indiciaire; pour le reste l'inconvénient existe.

Cependant, on ne saurait contester que l'impôt sur la base des indices extérieurs de dépenses présente pour le contribuable une «certitude dans le mode de constatation» et une «connaissance a priori», dans les cas où il est appliqué. Le fisc aussi, sous certaines réserves que nous stipulons plus bas, *peut trouver une limite basse d'imposition certaine.*

Le nouveau régime punitif de la dépense. Sa fiscalité.

Nous avons indiqué que, d'après la loi, l'impôt ne s'établit pas toujours sur le revenu consommé.

Quand, donc, l'impôt est-il appliqué sur le revenu consommé?

---

(1) Ce contrôle, même pour les cas où il s'agit d'imposition sur la base des dépenses, est ennuyeux. L'inquisition fiscale, dans le but de constater les dépenses qui serviraient à une cotisation du contribuable, fut poussée à l'excès à l'*Einkommensteuer* (cf. INGENBLEEK, op. cit. p. 224). Il l'est encore aujourd'hui.

En *Grèce,* ce contrôle pour les dépenses s'effectuait aussi avec le système d'avant 1930. Il est vrai que quelques excès de zèle des organes du fisc n'avaient pas manqué, mais, en général, le contrôle était très restreint.

(2) ALLIX, op. cit. p. 467: «L'impôt ainsi déterminé (c. à d. d'après la méthode directe) repose sur une base certaine, atteint la situation véritable du contribuable, au lieu de s'en tenir à des apparences plus ou moins décevantes». Cf. aussi nos remarques *supra* p. 265 note 2.

Ce n'est que dans les cas où le revenu réel (produit) est égal ou inférieur au revenu indiciaire. Dans les cas où les dépenses sont hors de proportion avec le revenu, à cause du penchant du contribuable vers les jouissances de luxe ou vers l'ostentation, l'impôt sur le revenu consommé joue son rôle. Mais par contre, *pour les cas où les dépenses sont absolument nécessaires, le système indiciaire présente tous ses points vulnérables.* Plus particulièrement, la loi hellénique considère le multiple du loyer comme le revenu «imposable», et *n'alloue aucune déduction pour charges de famille.* Par conséquent, une famille constituée par les deux conjoints n'ayant pas d'enfants et payant un loyer de 50.000 drs par an, est considérée comme ayant la même analogie, entre les dépenses pour habitation et le revenu, qu'une famille formée des deux époux et de 5 autres personnes dépendant d'eux et payant un loyer annuel de 50,000 drs (1). De même, celui qui s'est trouvé dans la nécessité, pour des raisons de santé, de prélever sur son capital pour une villégiature, ne trouve pas grâce aux yeux du législateur: il est soumis à l'indice d'habitation ainsi augmenté.

En général, le fait de frapper indirectement toutes les dépenses, sans distinction relativement à leur caractère de nécessité ou non, empire l'injustice causée par les impôts indirects.

On reprocha à l'impôt antérieur à 1930 de respirer le fiscalisme, puisqu'il donnait aux commissions consultatives, formées dans leur majorité de fonctionnaires publics, le droit de procéder à l'assiette de l'impôt d'après leur opinion qui pouvait être arbitraire.

Ce reproche était exagéré sinon entièrement dépourvu de fondement (2).

Mais même si nous admettons que l'ancien impôt est empreint de fiscalité, comment pourrons-nous admettre que celui établi par la dernière loi est meilleur à ce point de vue? La nouvelle loi élève la fiscalité même en principe financier, puisque l'impôt est appuyé non pas sur la justice, mais sur la base la plus conve-

---

(1) Certainement (Cf. BOWLEY, «*Elements of statistics*» 1926, p. 403) la proportion *per capita* de la dépense pour habitation est plus petite pour les familles avec enfants que pour celles qui n'en ont pas. Mais cela n'est vrai qu'en ce qui concerne la proportion *per capita.* Pour la famille dans son ensemble, elle est, cependant, plus grande auprès des familles nombreuses.

(2) Voir nos observations *supra* p. 278.

nable pour l'État. En d'autres termes, si le revenu indiciaire est supérieur au revenu réel, le contribuable devra payer l'impôt sur le premier, et dans le cas contraire sur le second; ce défaut n'est pas très sensible pour le moment, car le coefficient de l'indice est peu élevé, surtout pour les petits revenus, et le taux d'impôt est très léger. Si, cependant, l'État se trouvait, à l'avenir, dans la nécessité d'en augmenter les taux, la fiscalité de l'impôt deviendrait très ennuyeuse.

Simplicité, mais, par contre, insuffisance, incohérence et fragilité de notre système indiciaire. Ses effets sur certains impôts cédulaires et sur l'économie individuelle.

Il est évident que *le système indiciaire de la loi de 1930 est simple et très indulgent, mais, par contre, incomplet.* En comparaison avec les indices qui étaient en vigueur avant 1919 (1), ceux de 1930 sont moins nombreux, et parfois même plus indulgents que ceux du décret de 1927 (2). Dans son désir de simplifier le nouveau système indiciaire et d'éviter les contestations, *le législateur a limité ces indices au loyer et aux moyens de transport rentrant dans la propriété du contribuable.* Tout autre indice de richesse fut intentionnellement ignoré. Il est bien entendu que *ceux qui voulaient employer ces moyens de transport tout en évitant les conséquences de la loi, ont eu recours à des combinaisons diverses :* certains ont commencé à faire usage de taxis; d'autres, directeurs de sociétés, les firent inscrire au nom de la société (3); et d'autres enfin en opérèrent le transfert à des tiers en s'assurant au moyen de contre-lettres. Certainement, cette infraction à la loi n'est pas généralement pratiquée, nous la mentionnons, pourtant, ici pour démontrer que l'impôt appliqué sur la base d'indices incontestables, conjointement avec un désarmement complet de l'autorité fiscale, présente des fissures ouvertes à l'évasion.

Donc, nécessairement, le principal, sinon l'exclusif, point d'appui de la nouvelle loi c'est le loyer.

---

(1) Voir p. 27.

(2) Voir p. 242-3.

(3) L'administration a essayé d'ajouter à leurs salaires et émoluments imposables, les frais d'entretien de l'automobile, mais cela n'a pas toujours été possible, car plusieurs sociétés ont prétendu que les moyens de transport ne sont pas destinés à l'usage exclusif des directeurs.

L'indice du loyer, comme il a été exposé, *est progressif. Cette progressivité est juste, en principe,* et conforme aux conclusions [1], tirées des observations, faites dans divers États, sur le rapport entre le loyer et le revenu. *Ce principe avait été également adopté par la loi de 1919, et la possibilité de son application n'était pas exclue par le décret de 1927. Pourtant, la progressivité établie par la loi de 1930 présente des transitions brusques.* C'est pour cela qu'aujourd'hui, en Grèce, on ne signe jamais un contrat de bail pour un loyer de 10.000 drs par mois, mais pour drs 9.999. Un loyer de 10.000 drs signifie un revenu minimum imposable de 480.000 drs alors qu'un loyer de 9.999 drs n'indique qu'un revenu de drs 359.954; c. à d. une différence de 12 drachmes dans le loyer signifie une différence de 120.000 drs de revenu imposable. La même hausse brusque est remarquée chaque fois qu'on avance d'un échelon de loyer à l'autre. Il est vrai que, très souvent, il y a de pareils changements brusques en matière fiscale, mais ceux établies par la loi de 1930 *ont des conséquences considérables pour le contribuable à cause du fait que les indices constituent une présomption irréfragable.*

La consécration d'indices incontestables dans le but d'obtenir la stabilité dans l'impôt, n'a été que d'une efficacité passagère. Comme on sait, la loi hellénique n'applique pas l'impôt sur la famille; en d'autres termes, elle ne considère pas, comme le fait la loi belge, ces indices indivisibles quand il s'agit de personnes habitant ensemble. Ceux qui désirent diviser l'indice du loyer (p. ex. au cas où des parents, frères, enfants, etc., ayant des revenus individuels, habitent la même maison) peuvent le faire en prouvant qu'ils sont colocataires, copropriétaires, etc. Pendant les premières années, ceux qui avaient des baux signés par une seule personne, pris par la loi à l'improviste, ont dû s'y soumettre. C'est ainsi qu'à côté de ceux justement taxés sur la base du loyer unique, il y eut des personnes soumises à l'impôt injustement; bien qu'elles eussent prouvé que leur revenu réel était inférieur à celui présumé d'après les indices, et que la conclusion du bail en leur nom était purement formelle, l'impôt devait être appliqué. Il est bien entendu que ces baux sont maintenant conclus au nom de plusieurs personnes habitant ensemble ou

---

[1] *Supra* p. 265.

contribuant aux charges de la même famille. Malheureusement l'esprit inventif de certains contribuables n'a souvent recours à ces baux que pour tourner la loi.

Des brèches commencèrent, donc, à se faire dans ce nouvel indice.

La perte provenant de cet indice incontestable a été, cependant, plus considérable et plus générale en matière d'impôt sur les revenus de propriété bâtie. Comme il est expliqué en p. 51, l'application de cet impôt cédulaire chez nous est basée surtout sur le revenu réel, c. à d. sur le loyer convenu, et en second lieu sur la valeur locative. Lors de la conclusion des contrats de bail, on voyait souvent le bailleur s'efforcer de réduire le loyer indiqué au contrat dans le but d'éviter l'impôt cédulaire (1). En principe, le preneur, n'ayant pas un intérêt direct à cela, se refusait à collaborer à pareille manoeuvre, et ainsi un grand nombre d'infractions à la loi étaient évitées. *Mais aujourd'hui, où le minimum de l'impôt global payable dépend aussi du loyer payé par le contribuable (locataire)*, celui-ci ne montre plus la même indifférence; souvent, *il se fait complice du bailleur*, s'il ne prend pas lui-même l'initiative de la fraude. *Le résultat de cette collaboration est la diminution fictive des loyers.* Il est vrai que cette diminution est confondue avec la baisse actuelle générale des loyers, provoquée par la crise immobilière, mais son existence est incontestable, ce n'est un secret pour personne. *Par conséquent, les indices incontestables de la nouvelle loi non seulement ont usé l'impôt global lui-même, mais ils contribuent aussi à la diminution graduelle de l'impôt cédulaire sur les revenus de la propriété bâtie* (2).

Un autre effet, marqué sur l'économie privée, doit être signalé. *Les loyers moyens et supérieurs, qui servent de base à l'imposition, ont subi une pression* qui empire la crise du bâtiment (3).

Il résulte clairement de ce que nous venons d'exposer, que *le système indiciaire de la nouvelle loi a dégénéré en un système basé presqu'exclusivement sur un seul indice, celui du loyer, alors*

---

(1) Des mesures prévues par la loi pour parer à cet inconvénient (*supra* p. 52 note 3) seront rendues inopérantes par l'introduction du système indiciaire d'impôt global.

(2) Ou bien, ce qui revient au même, ils empêchent son orientation vers la hausse du coût de la vie.

(3) En vérité, la demande de ces appartements est devenu très

que, c'est l'opinion générale [1], *les indices doivent être multiples*, vu la diversité des habitudes et des besoins du contribuable. *Le fait d'avoir basé le système entier sur un seul indice a ébranlé sa stabilité, et a eu aussi pour conséquence, que les contribuables disposés à l'évasion ont pu concentrer sur un seul point tous leurs efforts.*

De plus, le nouveau système a provoqué de véhémentes protestations de certaines classes de contribuables [2] [3].

L'impôt, même sous le nouveau régime, repose principalement sur le «revenu produit».

Une statistique exacte des cas où le système indiciaire fut appliqué n'est pas encore dressée. Mais d'après des observations faites pour la première année (1930), il n'y a avait que le tiers du rendement de l'impôt qui provint de pareils cas. Par conséquent, les autres $^2/_3$ provenaient de l'application de l'impôt sur le revenu effectif.

Cependant, étant donné la chute des revenus dans les années ultérieures, le système indiciaire, constituant un minimum d'imposition, doit avoir gagné du terrain dans la répartition de ces proportions. Mais, la prééminence reste toujours au système du revenu réel.

élastique, sans qu'on puisse, toutefois, prétendre que les habitations moins chères, plus demandées, ont eu un bénéfice équivalent.

(1) *Supra* p. 266.

(2) La «*Ligue des Contribuables Citoyens Hellènes*» dans une demande (27 mai 1933) soumise au Ministère des Finances proteste contre la présomption irréfragable des indices, lesquels, considère-t-elle, non seulement sont «rétrogrades», «antiéconomiques» et «partiaux», mais «pèsent aussi sur la grande propriété». Elle ajoute que la consécration de la présomption irréfragable des indices «trouble les relations harmonieuses entre l'État et le contribuable», inspire à ce dernier «l'amertume pour l'offense injuste de l'État», et le «pousse à inventer toute sorte de méthodes pour se défendre contre l'État par une infraction à la loi».

(3) Même certains membres des corps législatifs qui ont voté cette loi en Grèce ont dû en subir les conséquences fâcheuses. Leur indemnité n'en était exempte que pour autant qu'ils avaient des revenus supérieurs à ceux présumés par les indices; c. à d. ceux qui ne vivaient que sur la ressource de cette indemnité étaient taxés, tandis que ceux ayant des revenus supérieurs étaient exemptés.

Le principe de la capacité de paiement. Personnalité. Progression. Minimum exonéré. Charges de famille.

Le *principe de la capacité de paiement* (1) (2) (3) qui constitue

(1) Ce principe, si diféremment interprété (cf. SELIGMAN, *Progressive taxation* etc., op. cit., p. 205 - 302 ; JÈZE, *Cours* etc., 1931, p. 367 ; GERLOFF, op. cit. ; B. FOELDES, op. cit., p. 231 - 237, etc.), est pris, dans la présente étude, dans le sens que Seligman lui donne en p. 291 et suiv., où il l'examine du point de vue de ses éléments de double nature : de ceux afférents à l'acquisition ou production et de ceux afférents à la dépense ou consommation (théorie d'égalité de sacrifice).

Voir dans le même esprit G. JÈZE, *Cours* etc. 1931, op. cit., p. 353 et 376, qui veut l'impôt appliqué d'après les «forces pécuniaires» de l'individu.

(2) Le même principe fut plus ardemment adopté par la théorie socialiste (notamment *Wagner, Stein, Rau,* etc.).

WAGNER donne à l'impôt une fin de politique sociale, également (op. cit. vol. II p. 109)... «D'après cela, à côté du but immédiat, *purement financier,* de l'impôt, on peut également discerner et poser un second but, but de *politique sociale,* comportant intervention réglementative dans la *répartition des revenus et de la fortune de la population,* en général, de manière à produire une *modification* de la répartition qui s'opère dans le régime du *trafic libre*».

L'établissement de l'impôt doit se faire sur la base du «*principe de l'économie communautaire*» qui comporte l'«*imposition suivant la capacité de prestation*» (p. 252 et p. 258).

Cette capacité d'une personne déterminée résulte de *deux séries de facteurs* se rapportant les uns à l'*acquisition* et la *possession de biens matériels,* les autres à l'*emploi* de ces biens pour *satisfaire des besoins* propres ou pour permettre à d'autres, en exécution d'obligations, de satisfaire les leurs. «Parmi les facteurs de la première série, le plus important, en somme, constituant en même temps le cas normal de l'*acquisition,* est la *perception de revenu*» (et dans le sens que Wagner donne au revenu, il s'agit de «revenu produit»). ... «Parmi les facteurs de la seconde série, ... *la nécessité de biens économiques pour satisfaire les besoins* de la personne unique ou de plusieurs personnes auxquelles le revenu, etc., doit assurer cette satisfaction est le cas le plus important».

Mais la théorie socialiste se basait sur des «*arguments éthiques*» et non sur des «*arguments économiques*».

(3) Le même principe ne manque pas d'être invoqué par des partisans de l'imposition du «revenu consommé». GRIZIOTI, op. cit. pense : «.... A l'époque actuelle, *les impôts directs personnels sur la richesse sont, par dessus tout, une injustice et une hypocrisie.* Ce qui ne résulte pour le trésor public du contrôle de la richesse ostensible n'est encaissé en partie que sur la base d'indices tirés du niveau du train de la vie

le fondement de l'imposition du revenu produit [1], est également admis par notre régime actuel pour une part des contribuables, tandis que pour d'autres il ne l'est pas.

En général, il constitue la ligne directive, du moment que chaque contribuable gagnant un revenu supérieur à celui présumé (dépensé) doit le déclarer et, par conséquent, subir la charge d'après

---

du contribuable. Et alors, ... *pourquoi ne pas recourir à l'impôt sur le revenu qu'on utilise ou qu'on consomme, pour frapper la capacité contributive personnelle de l'individu?* En effet, il peut être soutenu que *le «revenu consommé», constitue un indice de la mesure de la capacité de paiement plus raisonnable et plus équitable que le «revenu gagné»*.

Des théories, également, tenant seulement le «revenu consommé» comme constituant du «revenu» (*Fisher, de Viti,* etc.) favorisent, directement ou indirectement, une pareille conception de la capacité de paiement.

[1] Cf. SELIGMAN, *L'impôt sur le revenu,* op. cit., p. 15, qui en examinant le revenu considéré comme mesure des facultés dit: «Il est incontestable que, d'une façon générale, il répond beaucoup plus exactement aux idées modernes que les autres critériums précédents (c. à d. le partimoine, da dépense, et le produit)». Mais il reconnaît certaines faiblesses et les inconvénients du revenu comme «seule» mesure de la capacité de payer (inconvénients de l'impôt unique).

STAMP, *Principles* etc., op. cit., p. 7, dit: «Le nouveau principe de la capacité de paiement («principle of ability to pay») ou le principe des facultés («faculty principle») est à présent universellement reconnu comme le seul satisfaisant à la répartition des charges fiscales».

Dans le *Rapport des 4 savants à la S. D. N.,* en p. 20, ces savants constatent que la théorie de l'échange a été intégralement remplacée dans les temps modernes par la théorie de la «faculté» ou la théorie de la «capacité de paiement» qui «est plus large» et ajoutent: «Dans la mesure où les avantages que comporte l'acquisition de la richesse accroissent la faculté individuelle, ils constituent un élément qui n'est pas à négliger».

TESCHEMACHER, op. cit. p. 66, pense que l'impôt sur le revenu (produit), malgré les grosses sommes qu'il prélève aux contribuables, est capable, à cause de son application directe sur la part de l'individu au revenu national, de répartir la charge de l'imposition, sur chacun des sujets de l'économie, dans une égalité appréciable et selon la capacité de paiement; ce qui ne paraît pas réalisable avec les autres impôts.

B. FÖLDES, op. cit. p. 225 — 237, pense que la théorie de la capacité de paiement a vaincu et mis au rancart les théories de «prestation — contre-prestation» et que les partisans des théories anciennes s'efforcent de trouver une théorie moyenne. Enfin, il trouve («die soziale Theorie des Steuerwesens») que «c'est une conséquence naturelle de la pensée

ses facultés. L'adoption de ce principe, niant l'autre qui exempte l'épargne (1) (2), forme une antinomie dans le sein même du système. En ce qui concerne les contribuables soumis à l'imposition indiciaire et ceux tirant des revenus de fonds publics exemptés, ce principe n'est pas respecté; il ne l'est, en realité, pas non plus, dans les cas où, après la restriction des pouvoirs du fisc, une évasion s'effectue à l'impôt des gros revenus.

La *personnalité* (3), qui est une autre condition indispensable,

---

socialiste du présent que la conception socialiste pénétra aussi le terrain des finances, et notamment de l'imposition». Cf. aussi EHEBERG, op. cit. p. 78 qui, parlant dans le même esprit sur les facultés de paiement, pense que la capacité contributive trouve son expression dans le revenu.

BRAUNSTEIN, op. cit., constate dans l'histoire des 80 ans avant la guerre, du moins dans l'intention de la législation, le triomphe de la conception d'établir l'imposition d'après «la capacité de paiement». Dans les mêmes pages il signale la contribution de l'école autrichienne, par sa théorie de l'utilité marginale («Grenznutzenlehre») et l'explication comment aux «principes éthiques» de l'école historique on a tâché de substituer des «principes économiques».

(1) Voir, pourtant, *supra* p. 286 note 3, où des opinions contraires sont citées. Mais, en tout cas, l'adoption de deux systèmes inverses et se contredisant existe toujours.

(2) Cf. ALLIX, op. cit. p. 516, 622 et suiv. où il critique l'ancienne contribution personnelle-mobilière comme «ne saisissant pas les facultés globales du contribuable», mais comme ayant dégénéré en taxe sur la dépense d'habitation. En p. 464-7, critiquant *la taxation des valeurs ostensibles,* trouve qu'elle aboutit à asseoir l'impôt sur des *fictions.* «La relation entre le revenu et l'indice qui devait le révéler finit souvent par être perdue de vue, et l'impôt dégénère alors en taxe sur le signe extérieur lui-même».

G. JÈZE (trad. *Georgantas),* op. cit., vol. III, p. 709, critiquant le système indiciaire dit que les individus à gros revenus et habitudes médiocres sont très nombreux, et très nombreux encore les individus à revenus bas et habitudes somptueuses : «le système indiciaire est trop imparfait pour être admis».

M. CAILLAUX, op. cit. p. 14 et suiv., avait constaté les mêmes défauts dans les anciennes contributions «de la personnelle - mobilière» et «des portes et fenêtres».

SELIGMAN, *L'impôt sur le revenu,* op. cit. p. 37 dit : «Le système (du revenu présumé), qui n'est jamais adéquat même pour les revenus modérés, se montra complètement insuffisant quand on prit en considération les classes plus élevées de revenus».

(3) D'après G. JÈZE, op. cit. p. 376 : «L'impôt doit atteindre non pas les biens sans se préoccuper de l'individu, mais *l'individu à raison*

pour la constatation des facultés de paiement, est, en verité, strictement observée par notre système (1).

En ce qui concerne les personnes juridiques, elles ne sont pas soumises à l'impôt global (2) (3).

La *progression* dans l'impôt, à laquelle conduit le principe de taxation d'après la capacité contributive (4) (5) (6), est de même

---

de ses facultés: c'est donc l'individu qu'il faut considérer en première ligne, sa capacité économique, les efforts qu'il a à faire pour produire le revenu dont il jouit». Cf. aussi TESCHEMACHER, op. cit. p. 66, chap. «Der subjektive Ausgangspunkt der Einkommensteuer».

(1) Cf. les changements successifs *supra* p. 233, 237, 239 et 245.

(2) Elles sont soumises au régime déjà expliqué *(supra* p. 132, 190 et 213) d'impôts cédulaires.

(3) La «personnalité» des personnes morales, admise similaire dans la législation allemande avant la guerre, et distinguée après la *réforme d'Erzberger,* vient de nouveau en discussion (cf. Griziotti, op. cit.). La progressivité de l'impôt de certaines personnes morales en Allemagne *(supra* p. 138) est invoquée à ce sujet.

(4) SELIGMAN, op. cit. p. 293: «.... Donc, si nous basons notre doctrine des équités de taxation sur la théorie des facultés, les deux côtés, la production et la consommation (égalité de sacrifice), de la théorie semblent indiquer l'impôt progressif... ». En p. 295, en combattant l'argument que l'impôt progressif constitue «une amende sur l'industrie et l'épargne» et que, par conséquent, l'imposition de la dépense est indiquée, il ajoute: «*C'est difficile à voir, pourtant, pourquoi l'industrie et l'épargne ne devraient pas être taxées, si elles augmentent la capacité de payer des impôts*».

(5) M. CAILLAUX, op. cit., pendant les discussions sur sa réforme soutenait (p. 30): «... les impôts cédulaires..., malgré leurs autres mérites..., ont un grand inconvénient, c'est de ne pas faire connaître la situation d'ensemble du contribuable, qui ne peut être déterminée qu'à l'aide d'une déclaration du revenu total ou grâce à divers procédés d'investigation; il ne permet pas, par suite, d'appliquer la progression. Or, il me paraît de toute nécessité que l'impôt progressif sur le revenu soit introduit dans notre législation, quand ce ne serait que pour corriger les inégalités qui résultent de l'extension de nos contributions indirectes„. Voir aussi ses opinions dans le même esprit en p. 466 et suiv. et p. 472.

(6) Il faut rappeler que divers auteurs partant du même principe (cf. SELIGMAN op. cit.) arrivent à admettre les uns l'impôt progressif et les autres l'impôt proportionnel.

L'impôt progressif fut le favori des partisans des théories socialistes *(Wagner* etc.) et des théories de compensation *(Walker* etc.); cf. SELIGMAN op. cit. p. 129 et suiv.; STOURM, op. cit. p. 268; BRAUNS-

admise par le nouveau régime, pour l'imposition tant des revenus «produits» que des revenus «consommés».

Il est à signaler ici que cette progression est plutôt lente et modérée, mais d'une courbe remarquablement régulière. Elle a, de plus, évité les extravagances de certaines lois antérieures à 1925 qui poussaient la progression à l'extrême. Mais ce souci a conduit à une clémence extrême.

La déduction d'un *minimun exonéré,* qui dessert tant la progression que l'exemption d'un minimum d'existence, est générale. On pourrait remarquer seulement que cette limite, vu le faible niveau des revenus qui est la règle en Grèce, est plutôt élevée et nuit à la productivité de l'impôt. La statistique montre que cela a restreint l'application aux grands centres urbains, les petites provinces n'étant presque guère soumises à l'impôt. Il a été expliqué plus haut (1) quelle a été la politique, à ce sujet, mais après les progrès que les impôts directs ont marqués depuis 1927, on peut étendre le terrain d'application de la loi, en abaissant le minimum exonéré (2).

En ce qui concerne les *charges de famille,* la loi présente une lacune. Elle accorde une déduction, à cet effet, lorsque l'impôt

---

TEIN op. cit. p. 54 où les opinions de deux écrivains récents, *Lindahl* et *Goldscheid* sont citées. DUFAY op. cit. p. 41 trouve «l'impôt progressif un correctif nécessaire de l'usure moderne admise en principe„.

L'*impôt «neutre»* doit, au contraire, d'après ses partisans, être "égal„ dans le sens de l'impôt proportionnel. Pourtant, certains auteurs admettent une progression pour compenser les impôts indirects régressifs.

(1) *Supra* p. 239.

(2) Avant d'énoncer une opinion au sujet du niveau propice de cette limite, nous croyons opportun de citer des renseignements au sujet des dépenses minimes d'entretien.

a) En ce qui concerne *les classes rurales*, nous nous référons aux observations faites *supra*, p. 94 note 1, et p. 108 - 109.

b) Pour les *classes urbaines*, un travail intéressant fut très récemment communiqué à l'Académie d'Athènes, séance du 1 juin 1933 (voir les actes sous presse) par M. M. G. JOAKIMOGLU, professeur à l'Université d'Athènes et membre de l'Académie, et S. YANNOUSSIS, *Le coût de l'alimentation suffisante des classes pauvres populaires.* Cette étude calcule à 97.20 drachmes, par semaine et par individu, le coût minimum. Donc, une famille de 4 personnes dépensera 390 drachmes environ. Selon *Flügge*, dans les classes ouvrières les plus pauvres de la Haute Silésie, 72 % du revenu sont dépensés pour l'alimentation. L'étude conclut que

s'applique sur le revenu «produit», mais cela n'est pas le cas pour l'imposition du revenu «présumé». On aurait encore à ajouter que les déductions sont insuffisantes. De plus, aucune distinction n'est faite pour le degré de la parenté, le nombre des enfants etc. (1). Mais il faut remarquer que le montant élevé de la déduction personnelle du contribuable supplée à ce défaut.

En ce qui concerne les *célibataires*, il n'existe aucune disposition spéciale (2) (3). Certaines propositions ont été faites quand même pour l'introduction d'un impôt additionnel destiné à des buts de prévoyance sociale (protection de l'enfant) (4), mais qui n'ont pas été définitivement adoptées.

On pourrait, donc, à l'égard du minimum d'existence, fixer

«pour qu'une famille puisse dépenser cette somme pour son alimentation, elle doit avoir un revenu mensuel d'au moins 2.340 drachmes».

Ce travail n'avait pas en considération la dernière recherche faite en Grèce (cf. *supra,* tableau de la page 264), d'après laquelle la proportion moyenne des frais d'alimentation atteint environ 60 % du revenu. Par conséquent le minimum d'existence mensuel doit être environ 2.950 drachmes. Il est vrai que certaines familles dépensent noins (voir le tableau précité), mais cela ne fait que prouver que leur condition est misérable et qu'elles se privent du nécessaire.

(1) Cf. les déductions en *Belgique* p. 269. En *France* (cf. décret de codification etc. des impôts sur les revenus du 15 octobre 1926, op. cit., art. 81), il y a : une déduction de mariage de 5.000 frs., une déduction de 4.000 fr. pour le premier enfant mineur, 5.000 fr. pour le second, avec progression de 1.000 fr. à chaque enfant en sus; une déduction de 3.000 fr. pour les autres personnes à charge. En *Angleterre* (cf. NEWPORT, p. 21-24 et 29-30 «child, housekeeper, dependent relatives and age allowances») et notamment aux *États-Unis* (cf. R. STRECKE, op. cit., p. 81) ces déductions sont encore plus importantes, atteignant dans certains cas le triple de la déduction individuelle du contribuable.

(2) Il est à rappeler que *Platon* préconisait un impôt progressif des célibataires (ANDRÉADÈS, *Histoire* etc., op. cit. p. 156-157, cf. nos citations *supra* p. 7 note).

(3) A présent voir : en *Italie,* l'*imposta sui celibi,* instituée par le décret-loi du 19 décembre 1926, N° 2132 (normes d'applications dans le décret du 13 février 1927, N° 124), comportant une quote fixe et une quote intégrative (cf. *La gestione delle imposte dirette* etc., op. cit. p. 125-7); en *France,* une *majoration* de 25 % *de l'impôt global des célibataires* (décret de codification op. cit. art. 85) et des divorcés, dans les conditions y prévues.

(4) Une proposition fut faite par le ministre de l'Hygiène et de la Prévoyance Sociale M. Doxiadès, en 1929.

le minimum exonéré à 60.000 drachmes par an et augmenter un peu les déductions familiales, prenant en considération le degré de parenté et le nombre des enfants [1]. La déduction doit être générale.

L'éclectisme du système fiscal moderne implique, dans l'impôt personnel global, la taxation du «revenu produit» d'après la «capacité de paiement».

Il serait oiseux d'insister sur les motifs qui font que les théories les plus hétérogènes se rencontrent dans la politique fiscale de chaque État: les théories de la capacité de paiement et de l'échange; de l'objectivité (réalité) et de la subjectivité (personnalité) de l'impôt; de la proportionnalité et de la progressivité; de l'imposition du revenu et de l'imposition du capital; de l'imposition de la consommation et de l'imposition de la production, etc.

Mais cette dissemblance des principes adoptés par la pratique ne répugne pas à la doctrine [2], qui estime, non seulement que les besoins du trésor public sont satisfaits, mais que les défauts de certains impôts et taxes sont compensés par les avantages des autres.

Or, cette neutralisation des défauts des impôts indirects et le rédressement des injustices, auxquelles ils donnent naissance, ne sont réalisés que par l'impôt complémentaire personnel sur le revenu global.

De plus, les raisons d'équité qui militent en faveur de l'imposition d'après la capacité de paiement du contribuable ne trouvent leur satisfaction que dans cet impôt complémentaire [3].

---

(1) Ce minimum d'existence avec les charges familiales exemptera environ une somme de 75.000 drachmes, qui certainement est assez basse. Mais, étant donné que notre impôt ne s'applique pas sur la famille, il y aura toujours le revenu des cohabitants qui sera exempté, lorsqu'il n'atteindra pas le minimum. Par conséquent, la charge s'en trouvera un peu atténuée.

(2) Cf. ALLIX, op. cit. p. 421; SELIGMAN, *Double taxation etc.* op. cit. p. 89 et suiv.; NITTI, op. cit. p. 339; FÖLDES, op. cit. p. 251 et suiv.; COMMITTEE ON NATIONAL DEBT AND TAXATION, op. cit. p. 238-9 (§ 686).

(3) M. CAILLAUX, op. cit., p. 478, caractérisait son impôt global comme suit: «L'impôt complémentaire, tel que nous le proposons, ce n'est, au fond, si on veut voir les questions d'un peu haut, que la centralisation, que l'unification méthodique, que l'élargissement de tous ces

La thèse, prise dans la présente étude, loin d'attribuer à l'impôt global des buts non fiscaux (1) (2), *ne vise qu'à lui assurer la fonction de l'impôt équitable, «litteris» et «de facto», qui répondra aux principes politiques et aux prescriptions de notre Constitution* (3) (4).

---

petits impôts sur le revenu qui fonctionnent suivant des règles variables et bien souvent au gré des passions locales; c'est l'introduction de règles nettes et précises, c'est l'homogénéité établie dans une procédure fiscale tout à fait bigarrée et capricieuse».

G. BONNET, *La fiscalité française,* dans l'édition «*Les Finances publiques de la France*» Paris, 1927, p. 81 pense que l'impôt général sur le revenu peut encore être perfectionné, mais que «certainement il a apporté plus de justice et d'équité dans le système fiscal français».

F. MEISEL, op. cit. p. 438, considère qu'«il n'y a pas d'impôt plus démocratique et plus humain et plus social que l'impôt sur le revenu».

(1) STOURM, op. cit. 40 «... L'impôt ..... ne saurait, sans devenir un monstrueux abus, être détourné de sa seule destination légitime, celle de pourvoir aux dépenses publiques».

JÈZE, *Cours* etc. 1931, op. cit., p. 353: «.... b) J'adresserai la même objection (non conformité aux faits) à la théorie de l'impôt moyen de réforme sociale et politique».

MANN, op. cit. p. 45-46. «La politique fiscale nouvelle devait—ainsi qu'il était formulé par *Erzberger*— exercer «un effet fort antiploutocratique.»..... «A présent le gros des impôts devait être prélevé plus à la manière directe et moins à la manière indirecte». Erzberger voulait une relation de 60 : 40 ou 75 : 25. Mais «jusqu'à présent ni même la Russie communiste n'a pas atteint l'idéal de Erzberger» où les impôts directs en 1926 - 27 entraient pour 15,5 % des recettes.

(2) Pourtant voir la théorie contraire de WAGNER etc., *Supra* p. 286.

TESCHEMACHER, op. cit. p. 66, pense aussi que l'impôt sur le revenu s'adapte complètement comme un système secondaire de répartition, respectivement de prélèvement, au procédé de la répartition dans l'économie sociale.

(3) *Supra* p. 36 note 3.

(4) Le fait d'adapter l'impôt aux principes politiques fondamentaux du pays ne constitue pas une déviation de sa destination. JÈZE, *Aspect politique des problèmes financiers,* dans «Festgabe für G. v. Schanz», op. cit., vol, I p. 26 - 32, considérant que «l'impôt est un procédé de répartition des dépenses entraînées par le fonctionnement de certains services publics», et signalant ses problèmes, dit: «Ces problèmes sont à résoudre d'après des considérations d'ordre politique ou social. Dans un État démocratique, ils ne seront pas résolus comme dans un État autocratique ou aristocratique».

Dans la constitution synthétique du système fiscal, où un certain équilibre est recherché entre les proportions des recettes, pour qu'elles s'adaptent à la fois aux besoins du fisc et à la complexité de la vie sociale actuelle, l'impôt personnel global reste inactif, s'il ne joint pas les qualités de l'équité absolue, et s'il n'est pas établi sur le «revenu produit».

Plus spécialement en ce qui concerne la Grèce, la proportion des impôts indirects est si grande que seul un impôt personnel reposant sur ces principes pourrait mitiger les iniquités (1) causées par un système fiscal tellement disproportionné. Quant à la favorisation de l'épargne, le fardeau si pesant jeté sur la consommation par les impôts indirects joue déjà son rôle à l'excès. Il serait même souhaitable que l'impôt complémentaire occupât, dans notre système fiscal, une place, sinon prépondérante, ce qui est impossible, du moins assez importante pour rendre sensibles les fonctions qui lui incombent et qui à présent sont presqu'inexistantes. Ce rôle, déjà obtenu dans d'autres pays (2), doit être mis en tête de notre politique.

Rendement de l'impôt. Évasion Fiscale. Répartition des Revenus.

Le rendement de l'impôt n'était pas satisfaisant avant les modifications de 1930. Il est encore plus déplorable avec le nouveau régime. Relativement à la période antérieure à la réforme de 1919, à la vérité, il est très satisfaisant, ayant dépassé le décuple et même atteint le vingtuple. Pourtant, il n'occupe pas dans le total des recettes des impôts directs la place due par rapport à sa destination.

---

(1) Cf. ALLIX, op. cit., et l'échelle dégressive de la charge des impôts indirects dressée par NEUMANN.

(2) Le COMMITTEE ON NATIONAL DEBT AND TAXATION op. cit., trouve que «excepté le cas des petits revenus qui sont assujettis à un petit impôt sur le revenu ou ne le sont point, le caractère général du système fiscal actuel est fort progressif ...».

Voici un tableau donnant en détail tous ces éléments :

Rendement de l'impôt synthétique sur le revenu global (1)

Année	Minimum exonéré (Drachmes) (2)	Taux d'impôt	Rendement (millions) en drachmes-papier (recette constatée)	converti en drachmes-or	converti en drachmes par rapport au nombre indice	Place occupée dans le total des impôts directs
1915	4.000	0.20 à 3 °/₀	0.5	0.5	0.5	0.8 °/₀
1919 - 20	3.000	1.25 à 15 °/₀	9.1	9.1	2.8	5.4 °/₀
1920 - 21	6.000	5.— à 25 °/₀	12.9	9.4	3.7	6.9 °/₀
1921 - 22	„	„ „	17.3	6.1	4.4	7.5 °/₀
1922 - 23	„	5.20 à 41 °/₀	29.8	4.5	4.7	8.3 °/₀
1923 - 24	12.000	„ „	48.7	4.1	4.1	5.2 °/₀
1924 - 25	„	„ „	54.3	5.5	4.4	4.9 °/₀
1925 - 26	60.000	12.— à 50 °/₀	53.8	4.3	3.8	4.- °/₀
1926 - 27	90.000	3.— à 40 °/₀	35.6	2.3	2.2	2.- °/₀
1927 - 28	„	„ „	76.9	5.3	4.3	3.7 °/₀
1928 - 29	„	„ „	127.7	8.5	6.8	5.5 °/₀
1929 - 30	„	2.40 à 32 °/₀	143.3	9.6	7.5	7.- °/₀
1930 - 31	100.000	1.— à 25 °/₀	112.4	7.5	6.7	6.4 °/₀
1931 - 32	„	„ „	77.9	5.2	4.7	5.2 °/₀

Il s'ensuit, donc, que l'impôt global représente, en moyenne, 5,7 °/₀ du total des impôts directs. Cette proportion, dans d'autres pays, était environ la suivante, en 1930 : France 20 °/₀, Belgique 12 °/₀, Italie 6 °/₀.

Le même impôt entrait dans le total des charges fiscales imposées par l'État hellénique, en 1930 - 31, pour 1,30 °/₀ et en 1931 - 32 pour moins de 1 °/₀. Cette proportion, dans d'autres pays, en 1930, était environ la suivante : France 6 °/₀, Belgique 3 ½ °/₀, Italie 1 ¾ °/₀.

Il résulte de l'exposé des pages précédentes (3) et surtout du

(1) Cf. *supra* p. 29, 233 - 247 et les données du Service Statistique de la Direction des Contributions Directes (aux tableaux de l'Annexe).

(2) Plus déductions pour charges de famille.

(3) Voir notamment 256 et suiv.

rendement faible de l'impôt, que l'évasion fiscale s'effectue sur une grande échelle.

D'après les données statistiques [1], les revenus soumis à l'impôt en 1927-28 (ancien régime) se chiffraient à 1.413 millions, tandis qu'en 1930-31 (nouveau régime) ils se sont élevés à 1.720 millions. Il y a, donc, une augmentation de 22 % due a) à l'amélioration graduelle de l'application qui, commencée en 1927-28, allait en ascendant, et dont le comble jusqu'à présent est marqué en 1929-30 (ancien régime) et b) au fait que la présomption irréfragable du nouveau régime a ajouté un grand nombre de contribuables, surtout aux classes inférieures.

Le nombre des contribuables qui en 1927-28 était 7.582 s'est élevé en 1930-31 à 8.880.

---

[1] Voici un tableau du SERVICE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES.

Impôt synthétique sur le revenu global.

Contribuables par niveau de revenu; leurs *revenus; impôt* constaté.

Niveau de revenu	Année 1927 - 28			Année 1930 - 31		
	Nombre de contribuables	Revenus (millions de Drs.)	Impôt (millions de Drs.)	Nombre de contribuables	Revenus (millions de Drs.)	Impôt (millions de Drs.)
Jusqu'à — 125.000	3.495	365.2	2.4	2.485	279.6	0.3
125.000 — 150.000	1.186	163.1	2.7	2.220	305.2	1.1
150.000 — 175.000	644	104.7	2.4	1.100	178.7	1.2
175.000 — 200.000	554	103.9	3.1	858	160.9	1.7
200.000 — 250.000	567	127.6	5.2	838	188.5	3.1
250.000 — 300.000	358	98.5	5.2	481	132.3	3.3
300.000 — 400.000	340	119.-	8.4	462	161.7	6.-
400.000 — 500.000	173	77.9	7.1	147	66.1	3.5
500.000 — 750.000	149	93.1	11.2	178	111.3	8.4
750.000 — 1.000.000	64	56.-	8.5	55	48.1	4.8
1.000.000 — 1.500.000	33	41.3	7.6	41	51.3	6.3
1.500.000 — 2.000.000	7	12.3	2.6	8	14.-	2.-
2.000.000 — 3.000.000	6	15.-	3.7	5	12.5	2.-
3.000.000 — 5.000.000	3	12.-	3.4	1	4.-	0.7
5.000.000 — 7.500.000	1	6.3	2.-	1	5.6	1.1
Au-dessus de 7.500.000	2	17.5	6.2	-	-	-
Totaux . . .	7.582	1.413.4	81.7	8.880	1.719.8	45.5

N. B. La différence des chiffres du présent tableau et de celui de la page 295 est due au fait que ce tableau-là contient aussi des recettes d'années antérieures.

Mais malgré cette amélioration dans l'application, la recette du trésor marque une chute. Les 82 millions de drs d'impôt de l'année 1927-28 ont baissé à 46 millions de drachmes en 1930-31. Ceci, il va sans dire, est dû à l'abaissement du taux.

En ce qui concerne le taux de charge moyenne appliquée aux revenus constatés, il s'élève environ à 6 °/₀ en 1927-28 et 3 °/₀ en 1930-31. Cette charge, surtout en 1930, est basse, ce qui est dû, d'une part à la réduction des taux de l'imposition, et d'autre part à la grande proportion que les petits revenus occupent dans le total.

L'impôt est appliqué presqu'exclusivement dans les grands centres urbains, les populations rurales et celles des petites provinces n'étant pas touchées [1].

---

[1] Voici un tableau du SERVICE STATISTIQUE DE LA DIRECTION DES CONTRIBUTIONS DIRECTES.

Impôt synthétique sur le revenu global.

Contribuables par *population* de la ville; leurs *revenus; impôt* constaté; année *1930-31.*

	Athènes	Le Pirée	Faubourgs d'Athènes et du Pirée	Salonique	Patras	Villes de 25.000 à 50.000 habitants	Villes d'au-dessous de 25 000 habitants	Total
a) *Contribuables*								
Jusqu'à 125.000	1.173	183	86	361	68	309	305	2.485
125.000 — 150.000	1.282	130	58	199	60	248	243	2.220
150.000 — 175.000	619	78	41	96	39	132	95	1.100
175.000 — 200.000	540	42	34	88	20	75	59	858
200.000 — 250.000	447	57	42	99	26	91	76	838
250.000 — 300.000	298	28	23	41	12	42	37	481
300.000 — 400.000	293	23	18	47	16	40	25	462
400.000 — 500.000	93	6	8	14	4	16	6	147
500.000 — 750.000	120	15	9	16	5	8	5	178
750.000 — 1.000.000	36	6	2	7	1	1	2	55
1.000.000 — 1.500.000	31	3	2	1	—	3	1	41
1.500.000 — 2.000.000	7	1	—	—	—	—	—	8
2.000.000 — 3.000.000	5	—	—	—	—	—	—	5
3.000.000 — 5.000.000	—	—	—	—	—	1	—	1
5.000.000 et en sus	1	—	—	—	—	—	—	1
Total . . .	4.945	572	323	969	251	966	854	8.880
b) *Revenus* (en millions de drachmes).	1.012,6	110,4	66,2	173,8	46,5	171,2	139,1	1.719,8
c) *Impôt* (en millions de drachmes).	30,7	3,-	1,8	3,5	0,9	3,7	1,9	45,5

La répartition du nombre des contribuables, des revenus, et de la charge fiscale, en 1930-31, est la suivante :

Classes de revenu	Contribuables	Revenus	Impôt
Jusqu'à 200.000	74.9 %	54 %	10 %
200.000 à 500.000	21.7 %	32 %	35 %
500.000 à 1.000.000	2.6 %	9 %	29 %
au-dessus	0.8 %	5 %	26 %
	100	100	100

Il reste à examiner si la prééminence de la proportion des contribuables taxés sur des revenus bas est due à une évasion large ou à une rareté de revenus moyens et supérieurs.

Nous avons eu déjà l'occasion de signaler quels sont les terrains habituels de cette évasion, et il serait puéril de prétendre que ce phénomène désagréable universel (1) ne se rencontre aussi, même plus intense, en Grèce.

Dans l'agriculture (2), il n'est pas exagéré de dire, qu'il n'y a pas de revenu supérieur au minimum exonéré et, par conséquent, l'impôt synthétique n'est point appliqué.

Les revenus de la propriété bâtie sont, dans la règle, très bas (3), et il n'y a que dans certains grands centres urbains qu'il y ait des cas pouvant donner lieu à l'établissement de l'impôt global. Même les revenus moyens qui, ajoutés à ceux d'autres catégories pourraient faire dépasser le minimum exonéré, ne sont pas importants.

Les bénéfices industriels et commerciaux, excepté ceux des sociétés anonymes nationales, sont répartis de façon à donner la majorité aux revenus inférieurs et moyens (4).

Les rémunérations des services salariés dépassant le minimum exonéré sont rares (5).

Les rémunérations des professions libérales (6), soumises à

---

(1) Pour des périodes plus reculées cf. INGENBLEEK op. cit. p. 193, 242 et 312.

Pour la période récente cf. d'ALBERGO, op. cit. p. 53-57, BRAUNSTEIN, op. cit. p. 75.

(2) *Supra* p. 65, 66 et 108.

(3) *Supra* p. 56-58.

(4) *Supra* p. 204-208 et 221.

(5) *Supra* p. 224-227.

(6) *Supra* p. 230-232.

l'impôt global sont rares. L'évasion qui s'effectue à l'impôt cédulaire est répétée ici.

En ce qui concerne les revenus de l'étranger, il faut rappeler [1] qu'une grande partie en est représentée par les remises des émigrés qui ne doivent pas être soumis à l'impôt sur le revenu en Grèce. Dans le domaine des autres revenus de l'étranger, il y a certainement une matière imposable, mais l'évasion fiscale est là inévitable [2].

Les revenus des valeurs mobilières, ainsi qu'il a été déjà expliqué [3], sont en grande partie exemptés, et d'autres peuvent être facilement soustraits à l'impôt.

Par conséquent, les probabilités de développement de l'impôt global n'étaient pas grandes. D'ailleurs, la proportion trop petite du revenu national par tête d'habitant [4] *confirme ce fait. Les revenus supérieurs qui alimentent l'impôt global, dans les pays industrialisés où la concentration de fortune est grande, font presque complètement défaut en Grèce.*

Dans notre pays aussi, à la vérité, les 55 °/₀ de l'impôt sont payés par le 1 °/₀ des contribuables qui gagnent les 14 °/₀ des revenus à raison de 500.000 drs et en dessus. Mais le rendement total est si faible que ces remarques n'acquièrent pas de valeur.

Une constatation meilleure de l'impôt qui est toujours possible et souhaitable, avec l'abaissement du minimum exonéré [5] *et une petite hausse des taux d'impôt, devra élever le rendement total de cet impôt à 150.— millions de drachmes annuellement. Une telle recette pourra, pour le moment, être considérée comme satisfaisante, tenant compte des proportions obtenues dans d'autres pays et des conditions spéciales de la Grèce.*

---

(1) Cf. le tableau de la Balance des comptes avec l'étranger, à l'Annexe.

(2) *Supra* p. 274 - 7.

(3) *Supra* p. 276.

(4) Pour des détails voir *infra* à la 3me partie des Considérations finales et conclusions.

(5) Cf. *supra* p. 291.

CONCLUSION

Résumé de la critique.— L'historique des modifications qu'a subies l'impôt global amène à la conviction que cet impôt a, sans aucune raison, fait l'objet de toute sorte d'expérimentations. Il fut même appelé à servir de moyen de politique économique plus générale, tendant tantôt dans une direction et tantôt dans une autre.

Le résultat de cette *politique inconsistante* fut l'*impossibilité complète pour l'impôt de se bien fixer dans le système fiscal du pays ;* et tant les fonctionnaires que les contribuables devaient continuellement s'occuper des innovations apportées chaque fois par les lois nouvelles.

L'échec de l'impôt, conséquence inévitable de ces changements et d'autres conditions défavorables, dont la moindre n'était pas le fait que la législation restait inappliquée pendant une longue série d'années, a conduit à l'introduction du système indiciaire de 1930.

Le *régime actuel* de l'impôt est *dualiste : impôt sur le revenu effectif* («produit») en règle générale — *minimum d'imposition d'après un système indiciaire ;* c. à d. obligation du contribuable de déclarer son revenu réel, le revenu taxable ne pouvant, pourtant, être inférieur au minimum indiciaire. Mais les pouvoirs de contrôle du fisc sont restreints, d'où ce régime est censé taxer les «valeurs ostensibles», le «revenu consommé», et exempter l'épargne.

La forme pure de taxation du revenu consommé, proposée en Grèce [1], qui aurait sa justification, n'a pas été admise. A l'ancien système d'imposition du revenu «produit» on a préféré un système mixte, mais qui présente de graves inconvénients.

L'épargne qui serait protégée par un système pur d'imposition du «revenu consommé», ne l'est pas à présent sous le système mixte. Au contraire, la restriction actuelle des pouvoirs du fisc protège la fraude, qui dénature les bases saines et équitables de l'imposition du «revenu produit». La protection, donc, de la formation et de l'affluence de capitaux dans le pays, au nom de

---

[1] Le plus ardent défenseur de cette thèse de système pur fut M. ANDRÉADÈS (cf. ses cours et ses articles op. cit.).

laquelle la modification fut opérée, est inexistante, ou tout au plus, elle existe seulement en faveur de ceux qui peuvent recourir à la fraude. D'ailleurs, l'impôt synthétique, tant sous sa forme présente que sous la précédente, est si léger que le rôle secondaire, joué en général par l'imposition dans le déplacement de capitaux, devient tout à fait insensible en Grèce.

Le système indiciaire, censé compléter la taxation des dépenses de l'individu, n'a, cependant, choisi qu'un *nombre très restreint d'indices* qui, de plus, sont, *dans certains cas, défectueux.* Ceci *rend l'imposition très simple, mais par contre insuffisante et inégale.* La *fraude* a, non moins, trouvé moyen de pénétrer dans le nouveau régime et le déformer. La dégénération graduelle du système indiciaire en un système basé sur le seul indice du loyer empêche, de plus, de prendre en considération la diversité des besoins et des habitudes, qui se présente non seulement d'un individu à l'autre, mais encore au cas du même individu visé d'un temps à un autre. Un caractère punitif de toute dépense, sans discrétion, se dégage du système.

Certains principes d'équité, notamment celui de la capacité de paiement, ne sont point observés par le régime mixte nouveau, ou le sont de deux points adverses: ce qui implique une neutralisation et une absence complète de cette équité dans le système, qui est ainsi *privé d'un principe central directeur.* Ce défaut est empiré par la présomption inégale au sujet des indices, qui prouvent *juris et de jure* en faveur de l'État, mais non pas aussi en faveur du contribuable; cette *conception de fiscalité dénie,* naturellement, *l'équité.*

La nouvelle loi n'admet pas le jugement personnel de l'agent du fisc en matière d'impôt global, pour la détermination de la capacité fiscale du contribuable, alors qu'elle la permet pour les impôts cédulaires; elle consacre, donc, un privilège en faveur des classes aisées vis-à-vis des autres classes de contribuables.

La *productivité* de l'impôt qui toutefois, même actuellement, a comme source principale le «revenu produit» *n'est pas satisfaisante.*

La nouvelle loi arrêta le progrès de la recette provenant de l'impôt global. Cette recette, qui était allée en augmentant jusqu'à l'année financière de 1929-30, tomba brusquement en 1930-31. Il est pourtant évident que l'ancienne loi aurait un rendement

encore supérieur. La diminution est due, en grande partie, à l'abaissement des taux, mais le nouveau système est, lui aussi, à incriminer. La nouvelle loi a accordé *un allègement de la charge fiscale à ceux qui étaient soumis à l'impôt global.*

En tout cas, *la diminution de la recette tirée des classes riches a suscité le mécontentement des classes moyenne et pauvre, déjà excessivement obérées par les impôts cédulaires et les impôts indirects.*

Le système indiciaire, basé principalement, sinon exclusivement, sur la dépense d'habitation, *a nui à l'impôt cédulaire sur la propriété bâtie.* Il n'est pas exagéré de dire que ce que l'impôt global offre d'un côté au budget, il le lui retire d'un autre. Il influence même l'économie privée en abaissant les prix des loyers de la grande propriété.

Malgré les défauts du système indiciaire actuel, on doit lui reconnaître un grand mérite. Il a apaisé certains contribuables qui se considéraient comme vexés auparavant. Cet effet psychologique, produit au moment où l'on venait de se débarrasser du fardeau des arriérés, a donné à l'impôt l'aspect d'un système plus convenable.

Mais, il est évident que les inconvénients du système l'emportent et, étant donné le faible rendement de l'impôt, ce mérite perd beaucoup de sa valeur. L'impôt synthétique a manqué au rôle qui lui incombe de redresser et de mitiger les iniquités causées par les autres impôts et d'orienter les charges vers le principe de la capacité de paiement.

Suggestions d'amendements.— Les mesures suivantes pourraient, à notre avis, conduire l'impôt à une meilleure voie:

a) Abolition du système indiciaire.

b) Abolition de l'exonération existant en faveur de certains porteurs de fonds publics.

c) Consécration de l'imposition d'après les dépenses du contribuable, dans le cas où celles-ci sont notoirement disproportionnées avec le revenu déclaré. Dans cette circonstance, une commission composée exclusivement de contribuables se prononcera sur le revenu imposable. Tant le contribuable que l'agent du fisc auront la faculté de recours au contentieux fiscal, si la décision de la commission ne leur donne pas satisfaction; bien entendu, ils assumeront la charge de la preuve.

d) Abaissement du minimum de revenu annuel exonéré à 60.000 drachmes et remaniement, sur une base plus large, des déductions pour charges de famille, notamment pour les enfants.

e) Augmentation des taux de l'échelle, partant dé ormais de 3 °/₀, sans toutefois dépasser le maximum actuel de 25 °/₀.

Nous espérons que, après ces mesures et une application assidue de la législation, l'impôt synthétique, qui ne remplit aucune fonction et n'a aucune raison d'exister aujourd'hui, prendra à l'avenir une existence plus essentielle et aura une destination certaine dans le système fiscal.

CHAPITRE IX

PROCÉDURE DE CONSTATATION ET PERCEPTION DE L'IMPÔT

ADMINISTRATION ET CONTENTIEUX FISCAL

Considérations préliminaires.

Il convient maintenant de rechercher de quelle façon le législateur procède pour appliquer les principes qu'il a posés au sujet de l'assiette des impôts cédulaires et de l'impôt global. La répartition des charges fiscales, même opérée d'après toutes les règles de la justice, devient lettre morte, si le législateur n'a pas, en même temps, prévu les moyens d'application de ces règles. Ces moyens, mal estimés ou mal établis, non seulement ne conduisent pas au but poursuivi, mais tout au contraire, en troublant le fonctionnement harmonieux de la loi, ont des résultats diamétralement opposés à ceux que le législateur désirait obtenir.

La constatation des impôts directs en Grèce connaît presque toutes les méthodes: évaluation administrative (1); déclaration du contribuable (2); déclaration de tiers conjointement avec le système de la rétention (stoppage) de l'impôt à la source (3); impôt de quotité (4), mais par contre aussi impôt de répartition (5) et impôt forfaitaire (6); régie par l'administration (7), mais aussi affermage (8); et enfin perception à l'exportation (9).

(1) Cf. l'impôt de la patente pendant les années 1926 à 1932. On pourrait citer aussi les impôts à l'exportation de certains produits agricoles etc.

(2) Cf. la loi 1640, impôts cédulaires sur les revenus et impôt synthétique sur le revenu global.

(3) Cf. les catég. C et F de la loi 1640.

(4) Cf. les mêmes impôts.

(5) Cf. impôt provisoire sur la production agricole (de 1927).

(6) Cf. impôt sur le raisin sec de Corinthe.

(7) Cf. les impôts sur les revenus de la loi 1640, la dîme du tabac etc.

(8) Cf. la dîme de l'huile etc., résidus des systèmes anciens et de la *societas publicanorum*.

(9) Cf. l'impôt sur l'huile des îles etc.

De tous ces systèmes, nous nous bornerons à examiner dans la présente étude ceux qui ont été admis par la loi 1640.

ADMINISTRATION

Pour l'examen de sa fonction, nous nous bornerons seulement à la branche qui s'occupe de l'application des lois sur l'imposition directe en contact immédiat avec le contribuable.

La constatation de l'impôt s'effectue par les *Éphories*, ou Intendances, à la tête de chacune desquelles se trouve l'*Éphore*.

La perception de l'impôt est chargée aux *Trésoriers*, constituant un service indépendant.

L'Éphore, le Trésorier, et le personnel des bureaux dirigés par eux, sont des fonctionnaires publics, recrutés et promus, d'après les règles générales de notre Administration.

Les Éphories (1) ont chacune une circonscription plutôt restreinte, dans le but de mieux suivre l'application des lois. Les grandes villes sont divisées en plusieurs Éphories dès 1925.

L'Administration avait attiré l'attention du réformateur de 1919, mais les mesures prises s'avérèrent insuffisantes. Aussi diverses mesures ont été prises réglant ses compétences.

L'Éphore est secondée dans sa tâche par des commissions (2), dans certains cas.

Or, l'Éphore et ces commissions remplissent les fonctions administratives, quant à l'application des lois sur les impôts directs, dans leur district.

LE CONTRÔLE FISCAL ÉTABLI PAR LA LÉGISLATION DE L'IMPÔT SUR LES REVENUS

Déclaration.

L'œuvre de fixer l'obligation fiscale est, en principe, confiée au contribuable lui-même en collaboration avec l'Administration. A cet effet, le contribuable doit soumettre à l'Éphore une déclaration. Mais comme le législateur a aussi admis le système de la levée de l'impôt par stoppage à la source, toute personne qui opère une retenue d'impôt doit aussi en faire la déclaration.

(1) Au nombre de 180 dans l'État entier, graduées en 3 classes.

(2) *Infra* p. 311.

La loi a certainement bien fait d'admettre le système de la déclaration, qui d'ailleurs est le plus usité dans l'État moderne. L'individu détermine seul sa capacité, en tant que connaissant mieux ses propres conditions; de la sorte, on a comme matière imposable les facultés réelles du contribuable.

Cette déclaration du contribuable doit, cependant, avoir, pour complément indispensable, le contrôle de l'Administration. La déclaration du contribuable seule, comme élément constitutif de son obligation personnelle fiscale, présuppose l'intégrité du contribuable, son empressement de payer l'impôt qui lui est réparti et dont il considère l'acquittement comme un devoir social, une absence de la faiblesse de vouloir s'enrichir aux dépens de ces concitoyens, et d'autres vertus, malheureusement très rares (1).

Par conséquent, parallèlement à la déclaration du contribuable, l'Administration doit avoir le droit de le débiter d'un impôt supérieur à celui qu'il a déclaré, si elle était convaincue du manque de sincérité de la déclaration. Elle doit, de même, avoir le droit de procéder d'office à l'assiette de l'impôt, au cas où le contribuable aurait omis de faire une déclaration. Pour ces deux cas, de l'inexactitude et du défaut de déclaration, cela va de soi, il est juste d'accorder à l'Administration des pouvoirs de vérification et de contrôle.

Voyons quelle est l'étendue de ces pouvoirs en Grèce.

Pouvoirs du fisc.

L'Éphore a des pouvoirs très vastes, en ce qui concerne le contrôle des déclarations et l'assiette de l'impôt à défaut de déclaration. Il a le droit de :

a) exiger du contribuable tenu à la déclaration, de fournir toute sorte d'explications ou renseignements, et de soumettre tout compte, livres ou autres éléments qui seraient nécessaires

---

(1) Cf. SELIGMAN, *L'impôt sur le revenu,* op. cit. p. 36. G. JÈZE, *Cours* op. cit. p. 409 pense: «S'en remettre entièrement à la loyauté des individus serait de la naïveté. Ce serait une prime à la déloyauté».— A. ANDRÉADÈS (Ladas) op. cit. II p. 105: «L'exactitude de la déclaration dépend de la conscience du contribuable. Un impôt basé sur les déclarations constitue, ainsi que l'observe *J. S. Mill,* une prime pour les individus déloyaux et une peine pour les scrupuleux».

pour l'assiette de l'impôt; il peut aussi procéder à des enquêtes sur place;

b) requérir des autorités, centrales ou locales, toute sorte de renseignements ou de documents;

c) exiger tout renseignement nécessaire de n'importe quelle personne qui pourrait lui faciliter la tâche;

d) obtenir des banques et sociétés, de la bourse et de ses membres, ainsi que des organisations professionnelles ou syndicales, toute sorte de renseignements qu'il aurait jugés nécessaires à sa tâche. Le législateur admet, cependant, une exception sur ce chapitre, chaque fois que ces renseignements constitueraient une violation du secret professionnel de la banque (1).

Par conséquent, le système de contrôle admis par le législateur en est un système inquisitorial.

Secret bancaire.

Néanmoins, la loi contient aussi la disposition suivante: «Les sociétés anonymes, qui font des opérations de banque et de change, peuvent refuser de fournir des renseignements sur les dépôts de leurs clients, ou sur les titres que ceux-ci leurs ont remis en dépôt, et en général sur tout compte de leurs clients auprès d'elles, si les renseignements en question sont demandés dans le but de déterminer les obligations fiscales desdits clients».

La loi de 1919 ne contenait pas cette disposition; elle fut introduite dans la loi de 1929 (2). On a cru nécessaire d'adopter cette disposition, à cause du mécontentement qu'on avait remarqué parmi les contribuables (3), dès l'année 1927, où l'on avait commencé à appliquer la législation y relative (4); en effet, cette mesure n'était qu'une sorte de pendant des libertés qui furent accordées, par les décrets respectifs de 1927 (5), aux commissions consultatives, relativement à la détermination du revenu du contri-

---

(1) Voir *infra* rubrique suivante.

(2) Décret-loi du 11 mai 1929 (ministère Maris, cabinet Vénizélos), confirmé par la loi N° 4316, art. 14, § 4. Cette disposition fut mise en vigueur par le décret du 9 août 1929.

(3) Cf. *supra* p. 244 et 270.

(4) Voir une proposition pour son adoption dans notre étude «*Les problèmes actuels de notre imposition directe*», op. cit.

(5) Cf. *supra* p. 181, 242-3 et notamment 277-9.

buable. Une pareille disposition de la loi anglaise [1] [2] sur *l'income tax* fut reconnue d'une très grande utilité [3]. C'est pour cela que non seulement un certain nombre d'États l'ont adoptée, mais même dans des conventions préparées sous les auspices de la S. d. N., quant au secours mutuel entre les Administrations des divers États [4], il est expressément prévu, que chaque État pourrait se réserver le droit de refuser les renseignements «qui porteraient atteinte au secret des opérations bancaires».

L'adoption de l'inviolabilité du secret professionnel des banques a satisfait non seulement le monde des finances en Cirèce, mais aussi ceux qui ont des dépôts ou font en général des affaires avec les banques.

Ce principe de l'inviolabité du secret des banques fut justement considéré comme un encouragement du capital.

Comme nous l'avons déjà dit, cette mesure, tout en assurant au capitaliste l'inviolabilité de son secret professionnel, n'aurait pas nui à l'État, vu que les commissions consultatives avaient une certaine liberté dans l'évaluation de la capacité fiscale du contribuable, d'après divers indices et renseignements.

Mais le fait que cette prérogative des commissions consul-

---

(1) *Finance act of 1885, section 26.* Elle est répétée dans l'*income tax act* de 1918, *paragraph* 354 (cf. *Income tax laws,* H. M. Stat. Office, London, 1925 p. 233).

(2) Mais en *France,* le contrôle sur les banques est assez étendu. Cf. le discours de M. R. POINCARÉ, op. cit. p. 86 «Quant au contrôle, on voit non seulement s'exercer dans les banques celui auquel sont soumises les sociétés industrielles et commerciales ; mais les banques sont, en outre —et c'est une bonne chose— sujettes à des investigations particulières, en vertu de diverses réglementations sur les opérations de change, sur les ouvertures de coffres-forts et les comptes joints, sur les déclarations de décès, sur la perception des impôts qui frappent les coupons étrangers ou les opérations de bourse».

(3) Le fait de reconnaître aux banques ce droit de garder le secret, était alors étroitement lié aux dispositions générales, d'après lesquelles l'autorité fiscale en Angleterre n'avait pas le droit de contrôler les livres du contribuable. Ce principe est observé jusqu'aujourd'hui, bien que les autorités aient obtenu un droit de recherche plus vaste dans d'autres cas.

(4) Voir SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Double Imposition et Évasion Fiscale,* Recueil des Accords etc. op. cit. vol. III, 1930, Convention entre la France et l'Italie, art. 18.

tatives fut abolie, dès 1930, en ce qui concerne l'impôt global [1], a fait naître une grande lacune dans la loi; l'abolition est, en réalité, un boni en faveur des classes riches, aux dépens du trésor public. Évidemment, la mesure fut prise dans le but de dégrever l'épargne; mais, comme notre système fiscal n'est pas généralement basé sur l'imposition du revenu «consommé» [2], cette nouvelle disposition de la loi constitue une mesure protégeant exclusivement l'épargne concentrée dans les banques.

Répression des actes frauduleux et de l'évasion fiscale.

Il a été dit plus haut [3], que hormis le cas du secret professionnel des banques, le droit de contrôle, qu'ont l'Éphore ou la commission qui collabore avec lui [4], est illimité. Il est facile de comprendre, que l'imposition lourde et ce contrôle ont provoqué non seulement des protestations platoniques de la part des contribuables, mais de plus une réaction accompagnée d'actes frauduleux.

Dans les chapitres relatifs à chaque impôt, nous avons exposé les mesures qui ont été prises pour faire face à ces agissements frauduleux. Tout particulièrement en ce qui concerne la tenue de livres en double série par certains contribuables de la classe commerciale, phénomène observé en Grèce comme dans plusieurs pays, on peut considérer les mesures comme assez efficaces [5].

Mais l'examen de la répression de l'évasion fiscale présente plusieurs faces et est relié à d'autres questions que nous tâcherons de développer dans les rubriques suivantes.

Secret professionnel du commerçant.

Parallèlement au désir éventuel d'éviter l'impôt, ce qui constitue un acte répréhensible et nullement une justification, les contribuables des classes commerciales et industrielles, personnes physiques ou personnes morales, manifestent généralement, à juste titre, une certaine crainte à divulguer leurs secrets professionnels, et tâchent de se prémunir contre cette divulgation.

---

(1) Cf. *supra* p. 251, 277-9.

(2) Cf. *supra* p. 272.

(3) Voir p. 306-7.

(4) La commission de classification en matière d'impôt de patente (voir p. 186) et les commissions des catégories D et G (voir p. 181 et 229).

(5) Cf. *supra* p. 220.

D'après une méthode assez courante, quand il s'agit de contrôler les divers éléments de détermination de la capacité fiscale du contribuable, on procède à une sorte de comparaison avec d'autres entreprises similaires. Cette comparaison, et la discussion qui s'ensuit, est la première à donner lieu à ces craintes, étant donné que des indiscrétions peuvent en résulter.

Le danger est encore plus grand chaque fois que les questions sont portées devant des commissions, dont la composition prévoit la participation d'un ou de plusieurs membres particuliers appartenant à la même classe, et par conséquent faisant concurrence au contribuable.

D'autre part, la possibilité de continuer ces discussions devant les tribunaux (1), rend quelquefois impossible le maintien de l'inviolabilité du secret professionnel.

A ces inconvénients on n'a pas heureusement ajouté, en *Grèce*, la tactique suivie par certaines législations (2), qui consiste à publier les noms de certains contribuables avec les revenus déclarés et les revenus constatés, dans le but de les mettre à l'index.

C'est en *Angleterre* que la question fut très ingénieusement résolue, par l'institution officielle des «Special Commissioners» (3).

---

(1) Cf. *infra* p. 320.

(2) En *Amérique* p. ex. ; voir aussi le projet de loi actuellement à l'étude en *France*.

(3) L'application de l'«income tax» est confiée aux *Commissioners*, secondés par les fonctionnaires de l'État.

Les «Commissioners», qui forment une institution vieille de plusieurs siècles et qui appliquaient aussi les impôts plus anciens, représentent la justice populaire. *Recrutés parmi l'élite des contribuables consciencieux, ils ont rendu des services inestimables au trésor et à l'application de l'impôt.* Étant inamovibles, ils élisent aussi chaque membre à admettre après la sortie (par décès etc.) d'un «commissioner» du district. Leur indépendance est absolue et traditionnelle, et quoique les fonctionnaires de l'État disposés en leur aide se chargent peu à peu de la plus grande partie des devoirs de l'application, ils contribuent encore sérieusement au succès de l'impôt. On considère que si l'Angleterre pensait à introduire à présent une institution pareille, elle ne le ferait peut-être pas. Mais son histoire, les précieux services qu'elle a rendus au trésor, et le fait qu'elle s'est profondément imposée à l'opinion publique rendraient son abolition tellement absurde et préjudiciable que personne n'oserait y procéder.

A côté des *General Commissioners* et des *Additional Commis-*

En *Grèce*, on a cherché à éviter, autant que possible, l'ingérence du contrôle dans les affaires privées du contribuable, en recourant au système des commissions. Ce système, quoique ne constituant pas une garantie complète, peut restreindre tout de même les cas de divulgation du secret professionnel. Peut-être le système des comptables assermentés, institué récemment, rendra également des services dans cette direction (1).

Commissions de Contrôle.

Ainsi qu'il a été expliqué déjà, notre législation a adopté le système des commissions sur une grande échelle (2). Certaines de ces commissions se substituent à l'Éphore et c'est elles qui statuent à sa place sur la capacité fiscale du contribuable (3);

---

sioners, qui sont nommés par eux pour la «schedule D», il y a des fonctionnaires d'État, appelés *Special Commissioners.* Ceux-ci font le contrôle fiscal et l'inscription de tout contribuable de la «schedule D» qui aurait préféré être traité par eux. Tout commerçant ne désirant pas que son obligation fiscale soit examinée par les «General Commissioners» de son district, qui peuvent être des rivaux professionnels, a le droit de demander l'examen par un «Special Commissioner». Ainsi le secret professionnel du contribuable est sauvegardé.

(1) La loi N° 5076 de 1931 sur le contrôle des sociétés anonymes prévoit que ce contrôle sera désormais effectué par le corps des comptables assermentés, mais qui n'est pas encore constitué.

Il serait souhaitable que ce corps, bien élu, puisse faciliter aussi l'imposition, puisqu'il aura la confiance commune tant de l'Administration que des contribuables, comme c'est le cas dans d'autres pays.

En effet, en *Angleterre,* en ce qui concerne les sociétés anonymes et les entreprises commerciales, l'institution des «Chartered Accountants» et des «Auditors» a grandement aidé l'application de l'impôt. Ce sont des comptables et contrôleurs privés, investis d'un certain caractère officiel, qui d'habitude sont appelés chaque année par toutes les sociétés, sans exception, pour contrôler leurs livres de commerce. Le constat de ces comptables est, en principe, admis et respecté par les autorités fiscales.

(2) Comme par ex. les commissions de l'impôt de patente, des catégories D et G et, autrefois, les commissions de l'impôt global.

(3) Voir surtout l'impôt de la patente. Outre certains autres cas dont nous avons parlé en traitant des impôts cédulaires, le D-L du 11 mars 1929, confirmé par la loi 4316 (art. 17-21), a généralisé le système des commissions. Il a établi que l'Éphore, après avoir procédé au contrôle, en communique les résultats au contribuable ; si l'Éphore n'est pas satisfait des éléments fournis par le contribuable, il soumet l'affaire

d'autres ont un caractère consultatif et sont convoquées par l'Éphore chaque fois que celui-ci le juge nécessaire ([1]).

La composition de ces commissions continue toujours à être une question épineuse. Nous examinerons ce sujet au chapitre du Contentieux, étant donné que le rôle de ces commissions ici est de coopérer à l'acte administratif, subordonné à des règles moins strictes que celles de la sentence judiciaire. La Grèce a suivi un système mixte, d'après lequel les commissions de contrôle sont composées de fonctionnaires et de membres particuliers, la majorité appartenant aux premiers. Il y eut, cependant, une exception à cela; c'est le système des collèges de contribuables à la catégorie D ([2]), mais qui n'a pas réussi. Par contre, le système mixte comportant la majorité des fonctionnaires, suivi en général chez nous, est le plus approprié au pays. L'expérience acquise jusqu'à ce jour nous montre que ces commissions ont toujours agi d'une manière très circonspecte et en faveur du contribuable; d'ailleurs tout excès de leur part fut réparé par les cours fiscales. Les séances ne sont pas publiques; il est, cependant, permis au contribuable de comparaître devant la commission pour exposer son point de vue. De cette manière, on cherche un mode de conciliation, et l'on s'efforce d'éviter les procès et les contrôles, qui pourraient faire naître chez le contribuable des craintes de violation de son secret professionnel.

Sanctions administratives.

La réforme de 1919 a innové, en ce qui concerne les sanctions prévues dans les divers cas de violation de la loi. Les anciennes lois prévoyaient des peines fixes, indépendamment de la bonne ou mauvaise foi du contribuable; certaines de ces peines d'amende attteignaient le double du montant de l'impôt dû.

La nouvelle loi est, cependant, animée de conceptions plus libérales et plus larges. Il est très naturel qu'un système d'impôt compliqué et scientifique soit ignoré du contribuable ou partiellement incompréhensible pour lui. En conséquence, toute déclara-

---

à la commission consultative. La composition de la commission donnait la majorité aux fonctionnaires publics. Cependant, cette disposition ne fut pas mise en vigueur.

([1]) Comme les commissions consultatives des catégories D et G.

([2]) *Supra* p. 179.

tion inexacte, ou même l'omission de déclaration, n'est pas toujours le résultat d'une mauvaise foi du contribuable désirant se soustraire à l'impôt [1]. C'est pour cela que le législateur laisse au jugement de l'agent du fisc ou de la juridiction fiscale [2] le soin de déterminer le degré de la faute du contribuable, ainsi que l'application de l'amende méritée. De même, la promptitude manifestée de la part du contribuable de transiger [3], ou d'accepter le point de vue raisonnable de l'agent du fisc, témoigne, sans doute, de sa bonne volonté, ce qui peut avoir pour résultat une réduction de la peine applicable, et même, en cas d'erreur évidente, son absolution complète.

Les sanctions administratives prévues sont de deux sortes:

a) amendes;

b) majorations d'impôt.

Les *amendes* ne se rencontrent que dans quelques cas de l'impôt cédulaire de la catégorie C et sont traitées à ce chapitre [4].

Nous ne parlerons que des *majorations d'impôts*. Celles-ci sont:

a) jusqu'à 25 % de l'impôt dû, si le contribuable, appelé à fournir dans les vingt jours des renseignements, au sujet de sa déclaration souscrite dans le délai légal, n'a pas obtempéré à cette sommation;

b) jusqu'à 35 % de l'impôt, si la déclaration est produite après le délai prévu par la loi; cette majoration peut atteindre 50 %, si en même temps le contribuable, sommé de fournir des renseignements, n'y a pas obtempéré dans les 20 jours qui suivent cette sommation;

c) jusqu'à 75 % sur l'impôt dont le fisc serait privé, dans le cas de défaut ou d'insuffisance de déclaration.

L'observation qu'on a pu faire jusqu'à maintenant, relativement à l'application de ces peines, c'est qu'elles sont toujours imposées avec une grande indulgence. Il ne serait peut-être pas exagéré de dire que la non application des peines a été la règle, et ce n'est que très exceptionnellement qu'on a eu recours aux sanctions. A ce résultat ont beaucoup contribué les instructions générales données par l'Administration Centrale. D'après celles-ci, pendant

(1) Cf. aussi L. BOCQUET: *L'impôt sur le revenu*, p. 45.

(2) Voir *infra* chap. du Contentieux.

(3) Voir *infra* rubrique suivante.

(4) Voir classe *c*, pour le timbre des intérêts.

les premières étapes de l'application de la réforme et jusqu'à ce que les contribuables se soient graduellement familiarisés avec le nouveau système, les agents du fisc devaient tâcher de convaincre et d'instruire les contribuables, se basant surtout sur leur propre activité et sur leur vigilance dans la constatation de l'impôt ; ils devaient, de plus, si nécessaire, être prêts à transiger avec le contribuable. Cette manière d'agir était, en effet, la seule raisonnable.

L'administration doit faire dépendre le succès de sa tâche de sa propre capacité et non pas des peines infligées.

Les peines extraordinaires et draconiennes, décrétées par le gouvernement dictatorial de 1926 (1), s'avérèrent absolument inapplicables. En tous cas, on a déjà commencé à imposer graduellement les diverses majorations d'impôt.

La loi prescrit aussi des *sanctions pénales*, qui font l'objet d'un chapitre spécial plus bas.

Entente de l'autorité et du contribuable.

On doit ajouter quelques notes, tout particulièrement quant à l'effort fait pour concilier les points de vue de l'autorité fiscale et du contribuable. Même sur ce chapitre, la loi relative à l'impôt sur les revenus nets a apporté des innovations. D'aucuns ont critiqué cette méthode comme ayant le caractère d'un marchandage (2). En effet, le besoin de recourir à cette méthode fut un des arguments les plus importants qu'on a pu opposer à l'impôt sur le revenu net.

Mais la polémique engagée contre cette méthode n'est pas du tout juste. L'entente entre gouvernant et gouverné est un principe indispensable au mécanisme compliqué de l'État moderne. Il est incontestable que le contribuable a besoin, dans l'accomplissement de ses devoirs envers l'État, aussi bien de directives théoriques que d'instructions pratiques de la part des organes officiels ; plus particulièrement, il doit être aidé par ces organes

(1) Cf. Décret-loi du 11 décembre 1925, accordant un délai pour la liquidation des obligations du passé, art. 3. Le délai passé sans résultat, le décret prévoyait, en guise de peine, la confiscation de la fortune du contribuable, allant de 2/10 à 9/10 de la fortune totale ; une peine d'emprisonnement, allant jusqu'à 8 mois, était infligée en sus.

(2) Entre autre voir l'article du journal «*Hestia*» d'Athènes, du 21 mars 1933.

de l'Administration dans la fixation en chiffres exacts de ses obligations fiscales.

Par conséquent, *l'entente et l'effort tendant à un résultat juste, au moyen d'explications ou même de concessions mutuelles des autorités et du contribuable, sur des points contestables, constitue une fonction naturelle de l'Administration.*

Nous désirons répéter ici le mot «*concesssion*». En procédant à la constatation de l'obligation fiscale du citoyen, les autorités ne doivent jamais être disposées contre le contribuable et présumer que celui-ci cherche toujours à tromper l'État et que, par conséquent, le fonctionnaire doit se tenir sur ses gardes, prendre des précautions. D'autre part, le citoyen ne doit pas avoir l'impression que l'autorité fiscale ne vise qu'à faire rentrer le maximum de recettes possible et qu'il doit, par conséquent, lui-même, agir en sens contraire. Une pareille attitude, une déclaration de guerre pure et simple, là où une collaboration est nécessaire, rend la tâche plus difficile, sinon nulle. En conséquence, c'est le représentant de l'État qui doit le premier fournir l'exemple d'un effort sérieux et de bonne foi pour arriver à une entente. Cette attitude, à condition qu'elle n'atteigne pas les limites d'un délaissement total nuisible aux intérêts de l'État, donne d'assez bons résultats, même vis-à-vis des contribuables de mauvaise foi. Le fait que l'impôt est annuel exige que la liquidation en soit faite aussi rapidement que possible en évitant tout retard. D'ailleurs, déterminer l'obligation fiscale d'une année, c'est toujours faire un pas vers un règlement meilleur des obligations à venir.

Les «compromises» usités en Angleterre entre l'Administration (1) *et le contribuable, non seulement ont facilité l'œuvre de l'Administration, mais ont en outre grandement contribué à la formation de la conscience fiscale chez le citoyen.*

Le législateur a introduit ce système sur une large échelle, en *Grèce*. L'Administration reçoit, à toute hauteur de la procédure, les explications ou même une déclaration supplémentaire que le contribuable désire lui faire; et elle, ou le tribunal, jugent, avec l'indulgence requise à chaque cas, de la peine appliquable (2).

(1) Les différentes catégories des *Commissioners*.

(2) La loi récente N° 5420 de 1932 permet cette conciliation même après l'exercice de l'instance jusqu'au moment où elle sera discutée, aux cas d'impôt des catégories A et B et d'impôt synthétique.

CONTENTIEUX (1)

Fins visées par la juridiction fiscale.

L'État de droit ne s'intègre que par une organisation parfaite du contentieux administratif (2). La Constitution de la Grèce lui a

---

(1) M. HAURIOU, *Précis de droit administratif et de droit public,* Paris, 11me éd., 1927, p. 941 et suiv.— O. MAYER, *Le droit administratif allemand,* édition française, Paris, 1903, tome I «partie générale», p. 207 et suiv.— F. FLEINER, *Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts,* 8me éd., 1928, trad. en grec par *G. Stymphaliadès,* Athènes, 1932, p. 216 et suiv.— G. JELLINEK (trad. franç. par *G. Fardis), L'État moderne et son droit,* Paris, 1911, vol. II, p. 574 et suiv.— C. RACTIVAN, président du Conseil d'État de Grèce, *Discours sur les fonctions du Conseil d'État,* prononcé à la séance d'inauguration, le 17 mai 1929, édition officielle, Athènes, 1929, publié aussi par la revue «Thémis», vol. M p. 350.— S. PAPAFRANGOS, vice-président du Conseil d'État de Grèce, *Conclusions de la jurisprudence du Conseil d'État* (en grec), Athènes, 1931; du même, *L'attribution de la justice fiscale en matière d'impôts directs* (en grec), Athènes, 1932; du même, *Conceptions actuelles sur le droit administratif et la juridiction administrative* (en grec), Athènes, 1933.— N. COLYVAS, conseiller au Conseil d'État, *Du recours en annulation dans le droit administratif* (en grec), vol. 2, Athènes, 1915-16.— N. SARIPOLOS, ancien prof. à l'Université d'Athènes, *Droit constitutionnel hellénique* (en grec), Athènes, 1912-14, vol. 2, p. 219 et suiv.— A. SVOLOS, prof. à l'Université d'Athènes, *La nouvelle Constitution et les bases du régime (de la République)* (en grec), Athènes, p. 287 et suiv.— G. ANGELOPOULOS, prof. honoraire à l'Université d'Athènes, *Droit administratif* (en grec), Athènes, 1885-1892, p. 473 et suiv.— G. COFINAS, *Droit fiscal* (en grec), Athènes, 1929, vol. I, p. 24 et suiv., 51-55, 100 et suiv.— C. POLYCHRONIADÈS, professeur à l'École des Hautes Études Économiques et Commerciales, Étude sur les dispositions à voter par la 3me Assemblée Nationale au sujet du *Conseil d'État* (en grec), Athènes, 1910.— N. BACOPOULOS, *Du Conseil d'État comme tribunal administratif en France et en Grèce* (en grec), Athènes, 1914.— P. MERTICOPOULOS, maître des requêtes au Conseil d'État, *L'institution du Conseil d'État* (en grec), article dans la revue d'Athènes «Archive des sciences économiques et sociales», vol. H, 1928, p. 256 et suiv.— D. PAPASTATHOPOULOS, directeur au Ministère des Finances, *Contentieux administratif* (en grec), Athènes, 1929.— TH. BEGLÉRIS, *Le Conseil d'État* (en grec), Athènes, 1930.— A. SBAROUNIS, *Les problèmes actuels de notre imposition directe,* op. cit.

(2) FLEINER *(Stymphaliadès)* op. cit. p. 216: «En Allemagne, l'état de droit s'est produit par l'utilisation des institutions judiciaires dans l'Administration également». Cf. aussi p. 36 et 221.

HAURIOU, op. cit. p. 942: «En fait, c'est grâce au contentieux que

consacré un chapitre spécial (1).

L'organisation d'une juridiction administrative séparée, quoiqu'à plusieurs reprises reconnue comme utile en Grèce (2) (3) (4), ne s'est completée que très récemment; et la branche qui avait le plus souffert de son défaut était la justice fiscale (5).

---

le droit administratif français s'est constitué».

JELLINEK *(Fardis)*, op. cit. p. 574 (chapitre des garanties du droit public), pense que l'extension de la juridiction au domaine du droit public constitue l'un des progrès les plus importants que la structure de l'État moderne ait accomplis au cours du XIXe siècle.

Voir dans le même esprit SARIPOLOS, op. cit., vol. II, p. 219, 234 et suiv.; SVOLOS, op. cit. p. 287; MAYER, op. cit., vol. I, p. 80.

(1) *Constitution* de 1927 art. 102 à 105. Cf. aussi à la Constitution de 1926 art. 99 à 102. La Constitution de 1864, modifiée en 1911, prévoyait du Conseil d'État dans ses art. 82 à 86 et 101 alin. 2.

(2) Un exposé historique sur ce sujet voir dans: ANGELOPOULOS, op. cit. p. 473-86; POLYCHRONIADÈS, op. cit. p. 2; BACOPOULOS, op. cit. p. 51-61; BEGLÉRIS, op. cit. p. 2.

(3) L'institution d'une Cour administrative suprême, en Grèce, a passé par plusieurs phases.

Le *Conseil d'État*, institué, en 1833, par la Régence bavaroise, avait aussi l'attribution d'une Cour de cassation en matière de contentieux administratif. Mais l'abolition du Conseil d'État par la Constituante, en 1844, a «démoli le toit... de l'institution des tribunaux administratifs» (ANGELOPOULOS, op. cit.; sur les inconvénients de cette abolition voir aussi SARIPOLOS, op. cit., vol. II, p. 234 note 5).

Une seconde période est celle de 1864 à 1865, pendant laquelle le Conseil d'État, fondé de nouveau, n'avait pas cette attribution judiciaire.

Une troisième période commence depuis 1911, la Constitution de cette année ayant consacré de nouveau l'institution du Conseil d'État à compétence sur le contentieux administratif. Mais jusqu'en 1928 le Conseil d'État n'avait pas fonctionné, quoique les lois constitutionnelles ultérieures l'eussent de nouveau prévu. Enfin, en exécution des articles 102 à 105 de la Constitution de 1927, la loi 3713 du 24 décembre 1928 (sur la proposition du cabinet Vénizélos) a institué le Conseil d'État qui a inauguré ses séances le 17 mai 1929.

(4) Depuis les réformes de 1911, une littérature intéressante sur les attributions du Conseil d'État a vu le jour. Voir surtout les excellentes études de M. M. COLYVAS, op. cit., BACOPOULOS, op. cit., POLYCHRONIADÈS, op. cit., MERTICOPOULOS, op. cit. etc., les discussions des lois constitutionnelles et de la loi 3713.

(5) M. COFINAS dans son étude, unique en Grèce, sur la Théorie Générale du Droit Fiscal, op. cit., explique (p. 26-28) les difficultés de notre jurisprudence relative. Cf. aussi SBAROUNIS, op. cit.

Le travail qui consiste à passer jugement sur les recours, portés par les contribuables contre les actes des Autorités fiscales, est vraiment d'une très grande importance. Rendre la justice au citoyen lésé par l'Autorité, est une des conditions nécessaires au succès de l'impôt. Non seulement, comme nous l'avons dit déjà (1), le but poursuivi par le législateur, en matière de répartition des charges fiscales, est ainsi atteint, mais, ce qui n'est pas moins important, une justice organisée contribue beaucoup au développement de la conscience contributive du citoyen. Si l'empire de la loi, par une application mauvaise, inspire au citoyen le sentiment amer de l'oppression et de l'injustice, il est impossible d'exiger de lui qu'il rende justice à ses semblables par l'obéissance aux lois (2).

De toutes les branches de la juridiction administrative, pour l'organisation de laquelle on a fait tant d'efforts pendant ces derniers temps, le contentieux fiscal est la plus importante et présente les plus grandes difficultés. Le fait que l'impôt est universel, met en contact avec l'Administration, sinon tous, au moins la plus grande partie des citoyens. D'autre part, comme les impôts sont perçus annuellement, cela fait que le juge y soit occupé plus que dans les autres cas. Pour toutes ces raisons, la justice en matière fiscale doit non seulement présenter toutes les conditions requises dans les autres juridictions, mais en outre elle doit comporter une procédure aussi expéditive et aussi simple que possible.

Application du principe de la séparation des pouvoirs. Séparation de la juridiction administrative et de la juridiction ordinaire.

Le principe de la séparation des pouvoirs impose certainement de distinguer l'administration active de la juridiction administrative (3). Mais ce qui doit non moins retenir l'attention, c'est

(1) *Supra* p. 304.

(2) M. S. PAPAFRANGOS, dans son étude de haute portée, *L'attribution* etc. op. cit., écrit ce qui suit : «L'influence psychologique qu'exercent les sentences judiciaires sur les parties en litige est très grande, et leur portée en ce qui concerne la formation du caractère des parties, en tant qu'hommes et citoyens, n'est pas moindre. Le sentiment de justice fait vibrer profondément l'âme humaine».

(3) Cf. HAURIOU, op. cit. p. 950 et suiv. FLEINER *(Stymphaliadès)*, op. cit. p. 217 et suiv. C. RACTIVAN, op. cit.

la distinction et la séparation entre la juridiction administrative et la juridiction judiciaire : c'est un principe qui gagne toujours du terrain (1). La tactique suivie par les diverses législations est celle de la séparation des juridictions et la constitution de cours de cassation et même de cours d'appel distinctes (2).

Dans tous les cas, on observe la règle fondamentale que l'Autorité fiscale, qui s'est occupée de la taxation du contribuable en premier degré, ne doit jamais être appelée à se prononcer sur les instances du contribuable contre cet acte administratif.

En Grèce, la compétence des tribunaux ordinaires pour le contentieux administratif était incontestable, mais diverses commissions administratives avaient aussi certaines attributions accordées par des lois spéciales (3). Ce désordre régnait en matière de juridiction fiscale également. Le réformateur de l'impôt en 1919, quoique devancé par les lois de 1909, s'est efforcé de soumettre la juridiction fiscale à un régime général et plus systématique. Il a prévu dans la loi 1640 une cour en premier ressort et une cour d'appel (4) qui avaient à connaître des réclamations contentieuses du contribuable, relatives à l'impôt sur les revenus. Mais aucune cour suprême de cassation n'existait. Les dispositions relatives à ces tribunaux ont subi des modifications (5), dont les plus essentielles

---

(1) C'est plus conforme à la théorie que la juridiction administrative ne fait pas partie de la juridiction ordinaire mais de l'administration, dont elle constitue la tête, et qu'elle contrôle.

(2) S. PAPAFRANGOS, op. cit. p. 5. «Le contrôle et la vérification des déclarations et des obligations en général des contribuables, est exercé par des fonctionnaires du fisc, qui tiennent dans le contentieux fiscal presque la même place que les juges d'instruction dans la procédure pénale». Ces derniers temps, plusieurs États ont organisé des juridictions indépendantes. L'Angleterre, pourtant, continue à avoir le système de juridiction unique. Les mêmes tribunaux ordinaires s'occupent du contentieux administratif ainsi que de toutes les affaires judiciaires.

(3) Cf. BACOPOULOS, op. cit. p. 89 note 1 et les riches citations. «Cette immixtion des tribunaux ordinaires, des autorités administratives et des commissions administratives, dans les fonctions du contentieux administratif ..... avait créé une situation chaotique».

(4) Articles 39-40.

(5) Certains détails voir dans : E. CARAPAVLOS et A. MOUZAKIS, fonctionnaires supérieurs au ministère des Finances, *Code des lois de l'impôt sur les revenus* (en grec), Athènes, 1924 p. 95 et suiv.— E. GEORGOULOPOULOS, op. cit. p. 239 et suiv.

touchent aux appels. Mais ce n'est qu'après l'institution du Conseil d'État que l'ordre est établi. Des détails sur ces tribunaux seront donnés dans les chapitres spéciaux qui suivent.

Le principe de la publicité en contraste avec le maintien du secret professionnel.

La publicité des séances des tribunaux fiscaux et de leurs sentences est garantie par la constitution ([1]). Le caractère public de l'impôt ([2]) est un élément qui s'ajoute aux raisons qui militent en faveur de la publicité. Les citoyens, qui contreviennent à la loi, doivent être soumis à la censure de leurs concitoyens. Sans doute, la violation de la loi fiscale constitue une offense contre la société, une atteinte à l'intérêt public, une perturbation des règles de répartition des charges fiscales sur les citoyens.

Mais l'application de ce principe met en danger le secret professionnel ([3]) du contribuable et l'obligera à restreindre ses recours par devant la justice. D'autre part, une décision du tribunal peut être à la portée de tout tiers ayant des intérêts quelconques contre le contribuable en cause avec le fisc.

Le législateur grec, en vue d'éviter les inconvénients de la publicité, a donné au contribuable tous les moyens de s'entendre avec le fisc ([4]) avant d'arriver à l'audience du tribunal.

Caractère et organisation des tribunaux fiscaux.

Mais quelle doit être la composition du tribunal fiscal? Comment pourra-t-on inspirer au citoyen la confiance en l'intégrité et en l'impartialité du juge, dans l'accomplissement de ses devoirs? La publicité de la procédure et le motivé des sentences en sont, sans doute, une des conditions primordiales ([5]). Les juges,

---

([1]) Art. 102 alinéas β′ et γ′ et art. 98 et 99.

([2]) Sur les conditions de naissance de l'obligation de l'impôt, qui est une obligation de droit public, voir dans COFINAS, op. cit. p. 36, 51, 53 et suiv.

([3]) *Supra* p. 309.

([4]) Cf. *Supra* p. 314, commissions consultatives, procédé d'entente et de compromis du citoyen avec l'Éphore, etc.

([5]) Cf. aux art. 98 et 99, 102 et 105 de la Constitution.

pourtant, doivent aussi être exempts de toute tendance latente à justifier toujours le point de vue de l'une des parties en litige (1).

La *justice populaire* a également sa place dans le jugement des contraventions aux lois fiscales qui ont un caractère public. La participation des particuliers au tribunal est, de plus, justifiée par le fait que les membres particuliers sont mieux informés, tant sur la situation des contribuables, que sur divers sujets spéciaux, dont le tribunal aura à s'occuper. Mais ces membres doivent-ils être de la même profession que l'intéressé, et comment doivent-ils être élus?

Le tribunal composé entièrement de *membres contribuables* présenterait deux inconvénients essentiels. Les attributions du tribunal exigent une certaine expérience, des connaissances spéciales et du temps, éléments dont ne pourraient pas disposer les citoyens, qui seraient incidemment investis de la fonction honorifique de membre du tribunal fiscal. Cette composition entièrement de membres honoraires, comme c'est le cas pour certaines commissions consultatives (2) et l'institution des «commissioners» en Angleterre, ne pourrait pas servir de modèle pour nos tribunaux fiscaux.

Un autre inconvénient de la composition des tribunaux fiscaux exclusivement de membres civils, c'est que ces membres sont, d'habitude, très libéraux dans leurs jugements. Tout particulièrement quand ils sont nommés par les organisations professionnelles, leur indulgence vis-à-vis des contribuables est évidente. D'autre part, les froissements et les mécontentements inévitables, entre ces membres du tribunal et certains contribuables, sont des raisons pour lesquelles les commerçants et les professionels ne manifestent pas un grand empressement à accepter la fonction du juge honoraire.

En général, l'expérience nous montre qu'il pourrait être utile d'avoir recours exclusivement à l'élément populaire, pour des commissions statuant avant la formation du contentieux entre le contribuable et le fisc; mais on ne saurait adopter ce système pour la juridiction.

---

(1) PAPAFRANGOS, *Attribution* etc. op. cit. p. 9; cf. aussi SBAROUNIS, op. cit.

(2) *Supra* p. 33, impôt extraordinaire de guerre.

L'emploi des *fonctionnaires publics* dans la composition de ces tribunaux offre des avantages dus au fait que ces fonctionnaires sont permanents. Ils ont plus de liberté d'exprimer leur opinion. Ayant la fonction publique comme profession, ils feront tous leurs efforts pour se documenter sur la législation relative et remplir leur tâche le plus parfaitement possible. En outre, le fait qu'ils dépendent de l'État les rend responsables de la prompte liquidation des affaires.

Pourtant, il est incontestable que l'emploi de fonctionnaires comme juges, présente des inconvénients considérables. Le fiscalisme, qu'ils acquièrent lentement et inconsciemment, diminue leur impartialité. Mais, même dans le cas d'un tribunal composé de fonctionnaires qui seraient dégagés de ce sentiment, il restera toujours, dans la conscience des contribuables auxquels le jugement n'a pas paru favorable, une impression, mal fondée certainement mais bien possible, qu'ils ont été jugés par un tribunal partial. De même, la dépendance de ces juges vis-à-vis de l'Administration constitue parfois une entrave sérieuse à leur liberté d'établir une jurisprudence indépendante. Plus particulièrement, chaque fois que les fonctionnaires qui font partie de ces tribunaux appartiennent en même temps à l'Administration qui veille à l'application de la loi, il leur est impossible d'être les juges impartiaux des instructions et des actes, auxquels leurs supérieurs ou eux-mêmes ont collaboré.

L'emploi de *juges spéciaux inamovibles* serait, par conséquent, une solution à souhaiter, étant donné que ce système présente toutes les garanties de la composition des tribunaux ordinaires. Cette solution se heurte, cependant, à des difficultés insurmontables, en raison des dépenses qu'elle entraînerait. Il serait en effet difficile, surtout dans les conditions économiques actuelles, d'organiser pareils tribunaux dans les diverses provinces; mais même si cela était possible, cela constituerait une source de plaintes et de griefs de la part des contribuables, qui verraient dans ces tribunaux un nouveau moyen de dilapidation de leurs sacrifices. Cette colution de juges inamovibles prêterait, par ailleurs, à certaines critiques. Les tribunaux composés de juges inamovibles présentent une certaine inflexibilité, qui est un obstacle à une liquidation rapide, indispensable dans les degrés inférieurs de la juridiction. De plus, même les questions dont

ces tribunaux inférieurs ont à connaître, questions de fait plutôt que de droit, rendent insuffisante une composition exclusive de juges inamovibles, qui ne possèdent pas les connaissances nécessaires à l'examen de bien des sujets; un recours à l'expertise, qui pourrait y remédier, n'est pas recommandable sur une échelle aussi grande que la matière des tribunaux inférieurs nécessiterait.

En Grèce, d'après la loi 1640 et les lois ultérieures, on a un *système mixte,* mélange de toutes les conceptions que nous venons d'exposer. Des détails sont donnés dans la rubrique spéciale de chaque tribunal, dans les lignes suivantes. Mais on peut dire que, sauf certains points, critiqués plus bas, nous sommes arrivés, en somme, à une bonne et heureuse organisation de notre juridiction fiscale.

Tribunaux (commissions) en premier ressort.

La décision de l'Éphore, ou de la commission (1) qui collabore avec lui, est inscrite au *rôle* et communiquée à l'intéressé, qui peut, dans les 20 jours, former *recours* devant la «commission judiciaire de première instance». Cette commission a son siège auprès de l'Éphorie (2); il peut même y avoir plusieurs de ces commissions auprès du même bureau ou pour la même circonscription fiscale.

La commission est composée: a) du président du tribunal civil de première instance ou d'un membre de ce tribunal, comme président (3), b) d'un fonctionnaire public nommé par le Ministre des Finances et c) d'un particulier nommé par le tribunal de première instance sur une liste de contribuables soumise à cet effet par l'Éphore (4).

Par conséquent, la composition de ce tribunal fiscal lui donne plutôt un caractère de cour d'arbitrage. A côté du président qui est pris parmi les juges ordinaires et inamovibles, il y a un re-

---

(1) *Supra* p. 181, 229, consultative des catégories D et G etc.

(2) Sur le nombre des Éphories et leur compétence voir p. 305.

(3) Faute de tribunal de première instance au siège de l'Éphorie, c'est le juge de paix qui participe à la commission et fait fonction de président.

(4) Ils sont choisis de préférence parmis les membres du corps syndical auquel appartient le contribuable.

présentant de l'Administration et un représentant de la classe des contribuables.

Il faut, cependant, remarquer qu'il y a une exception à cette règle, qui a donné lieu à bien des malentendus. En ce qui concerne les villes d'Athènes, du Pirée, de Salonique et de Patras, il est admis (1) que la commission soit présidée par un haut fonctionnaire du Ministère des Finances, au lieu du juge ordinaire. Cette mesure a été jugée nécessaire, en raison de la situation créée en 1926 du fait qu'on avait alors à liquider les affaires en suspens des années précédentes (2) et du fait que les membres des tribunaux ordinaires de ces villes ne disposaient pas du temps nécessaire à ce travail. Depuis lors on continue à suivre ce système, bien que les affaires en suspens soient complètement liquidées. Mais cette mesure, heureuse en des circonstances extraordinaires (3), ne doit plus être maintenue.

La commission décide librement et d'après sa conviction *(ex aequo et bono)*, en se basant sur tous les éléments, indices etc. Elle a, en outre, des droits semblables à ceux de l'Éphore (ordonner le contrôle, demander des renseignements etc.), en plus de ceux inhérents à la fonction du tribunal (ordonner une expertise, émettre une décision préparatoire, etc.) (4). L'intention du législateur

---

(1) Décret-loi du 24 février 1926.

(2) Cf. *supra* p. 46, 244 et 270.

(3) L'effort fait par les fonctionnaires du fisc, présidents de ces commissions, dans le but de rendre des jugements impartiaux et de donner à ces tribunaux un caractère de neutralité, a été, dans la plupart des cas, couronné de succès ; plusieurs organisations ont même exprimé leur préférence à être jugées par des tribunaux ainsi composés. Malgré cela les critiques ne firent pas défaut (Cf. ST. PAPAFRANGOS, op. cit. p. 11-12; CONGRÈS DU BARREAU DE GRÈCE, 1927 décembre, *Compte-rendu,* publié en 1928, p. 167-199 et 249-251) ; et il est vrai que, pour éviter tout malentendu, on doit abandonner cette mesure qui apporte une perturbation à la constitution arbitrale des commissions.

(4) L'arrêt de la Cour de Cassation N° 452 de 1906 admettait le contraire. Mais le Procureur Général (de la Cour de Cassation) M. G. CHOÏDAS (Réponse du 29 avril 1926, publiée dans la revue «Thémis» AZ, p. 527) a exprimé l'avis que la commission doit suivre les règles de la procédure civile. De même la jurisprudence de la Cour des Comptes admet la preuve directe et indirecte (par l'expertise) d'après la procédure civile (cf. COFINAS, op. cit. p. 16).

a été de ne pas limiter les pouvoirs du tribunal fiscal à se prononcer sur les conclusions présentées de part et d'autre, mais de procéder à une recherche plus vaste de la vérité (1).

Tribunaux d'appel : Cour des Comptes et Commissions Régionales de 2e Degré.

Contre les décisions de ce tribunal de première instance le contribuable peut interjeter appel, dans les trente jours de la date de notification, pour autant que le montant de l'impôt contesté est supérieur à 1.000 drachmes (2). Le même droit est accordé à l'Éphore pour le compte du fisc.

L'appel est porté devant la Cour des Comptes, dont le siège est à Athènes, et qui a institué une section spéciale pour les litiges fiscaux. Cette juridiction de la Cour des Comptes date de 1923 (3). Le fait, que ce tribunal est entièrement composé de juges inamovibles, a assuré tous les avantages qui découlent de l'institution d'inamovibilité (4). C'est à partir de l'époque où les recours d'appel furent soumis à cette haute cour fiscale que date la systématisation de la jurisprudence. En effet, l'œuvre accomplie par

---

(1) Le système des commissions de jugement en premier ressort admis pour l'impôt sur le revenu est adopté aussi pour certains autres impôts directs : patente, etc.

(2) Pour *l'impôt de la patente,* afin de rendre le recours plus facile aux contribuables, qui, comme on le sait, appartiennent à des classes plutôt pauvres, au lieu d'appel, les contribuables peuvent faire une simple *demande de révision* devant une commission de cinq membres qui siège auprès de l'Éphorie. La composition de cette commission de révision est analogue à celle de la commission de première instance, un représentant du fisc et un représentant des contribuables étant encore ajoutés. Mais les membres qui ont jugé en premier ressort ne peuvent pas participer à la commission de révision.

(3) La loi originaire (1640) prévoyait que les recours d'appel seraient portés devant une commission de cinq membres siégeant au Ministère des Finances et composée du Président des Conseillers Légaux, comme président, de deux directeurs et de deux autres membres pris dans la classe à laquelle appartenait le contribuable. Le décret-loi du 4 juillet 1923 (ministère Çofinas, cabinet de la «Revolution de 1922»), sur «l'organisation de la Cour des Comptes» par son art. 8 § 12 a soumis à la compétence de cette Cour le jugement sur les appels, en matière d'impôt sur le revenu et de certains autres impôts directs.

(4) Voir p. 322.

la Cour des Comptes sur ce chapitre fut scientifique et énorme. On a, cependant, remarqué que le nombre de ces recours était excessivement élevé ; pour remédier, donc, à l'inconvénient des retards qui en étaient la conséquence nécessaire, et dans le but d'obtenir une certaine déconcentration, on a institué encore d'autres tribunaux fiscaux du second degré (commissions régionales) (1), siégeant dans les villes les plus importantes du pays (2), et ayant compétence pour juger les recours de moindre importance (3). Ces tribunaux sont composés de trois membres, c. à d. d'un conseiller de cour d'appel comme président, d'un fonctionnaire du fisc, et d'un particulier. L'institution de ces tribunaux du second degré a marqué un succès. Tant les citoyens que la justice fiscale furent servis par cette déconcentration, grâce au choix judicieux des membres et à la bonne conduite des affaires de la commission.

Recours en cassation. Conseil d'État.

Le Conseil d'État (4), entre autres attributions (5), est compétent pour statuer sur les recours en cassation en matière fiscale. Contre les décisions des cours fiscales du second degré on peut se pourvoir en cassation devant le Conseil d'État. Celui-ci se prononce même sur des questions de fond dans le cas où le montant du revenu imposable ressort des éléments qui lui sont fournis autrement il renvoie l'affaire à la juridiction du second degré compétente.

Dans le chapitre de la recherche de la constitutionnalité de

---

(1) Loi 5116 de 1931, ministère Maris, cabinet Vénizélos.

(2) Athènes, Le Pirée, Salonique, Patras et Comoténé.

(3) Pour autant que le montant de l'impôt contesté ne dépasse pas 20.000 drs (ou pour certaines affaires anciennes 100.000 drs). La loi permet que d'autres attributions aussi soient accordées à ces tribunaux, par décret.

(4) Institué en 1928, cf. *supra* p. 317. Loi 3713, modifiée par les lois 4210 de 1929 et 4986 de 1931.

(5) Cf. C. RACTIVAN, op. cit. partie Δ': «Le Conseil d'État, rangé à la tête de la hierarchie respective, est chargé de l'exercice d'une juridiction administrative multiple, soit en premier, soit en dernier ressort, soit en qualité de tribunal du 2e degré, soit en qualité de cour de cassation.... Au delà de cette juridiction ordinaire de nature judiciaire... une autre juridiction extraordinaire et indépendante est accordée au C. É.... par le moyen du recours en annulation... C'est ainsi que... à

la loi [1], le Conseil d'État avait déjà un précédent à suivre : les tribunaux en Grèce, d'après une ancienne jurisprudence, mais surtout d'après une déclaration d'interprétation sur l'article 5 de la Constitution de 1927, doivent s'interdire d'appliquer une loi contraire à la Constitution [2]. Mais, en ce qui concerne les lois établissant des impôts, le Conseil d'État n'a pas voulu rechercher si ces lois sont contraires à là disposition de l'article 6, d'après laquelle les hellènes sont égaux devant la loi et contribuent aux charges publiques selon leurs facultés [3]. La force rétroactive des lois instaurant des impôts et l'établissement d'impôts par autorisation de l'autorité législative ont été admis par le Conseil d'État.

Le Conseil d'État, bien que récemment constitué, a pourtant déployé une activité remarquable et très fructueuse [4]. Ce corps d'élite a donné à la jurisprudence fiscale une direction réellement scientifique, et a réussi, dans un temps très court, à obtenir la confiance aussi bien des gouvernants que des gouvernés relati-

---

côté de la fonction préventive de la rédaction légale des décrets réglementaires, il y a l'attribution de la justice administrative et spécialement, la vigilance et le contrôle sur les actes de l'administration...». Cf. aussi S. PAPAFRANGOS, *Conclusions de la jurisprudence du C. É.* op. cit. p. 2 et suiv.; BEGLÉRIS, op. cit. p. 10 et suiv.

Sur la constitution du Conseil d'État et les compétences de ses membres voir BEGLÉRIS, op. cit. p. 16 et suiv.

Le législateur hellène (cf. art. 46 de la loi 3713) a exempté de l'annulation les «actes politiques ou de gouvernement» (cf. une analyse dans PAPASTATHOPOULOS, op. cit. p. 32-44).

(1) FLEINER *(Stymphaliadès),* op. cit. p. 228.

(2) Cf. SARIPOLOS, op. cit. vol. 2 p. 193 et suiv. A. SVOLOS, op. cit. p. 358 et suiv. RACTIVAN, op. cit. partie Δ'. PAPAFRANGOS, *Conclusions etc.,* op. cit. p. 8. M. Papafrangos explique que la jurisprudence du C. É. est un commencement d'admission de la théorie du contrôle, dans une conception large, de la constitutionnalité des lois.

(3) PAPAFRANGOS, op. cit. p. 11. Le C. É. a considéré que cette disposition constitue non pas une règle de droit mais un principe politique. Cf. aussi nos citations *supra* p. 36 note 3.

(4) Cf. surtout S. PAPAFRANGOS, *Conclusions etc.* op. cit. L'importance de sa jurisprudence est évidente, car non seulement elle servira de guide à l'administration pour l'interprétation et l'application des lois, mais elle contribuera au développement de la science du Droit Administratif qui n'a pas pris de caractère national en Grèce, malgré les progrès des autres branches du Droit (p. 1 à 3).

vement à la bonne administration de la justice et à la justesse de ses directives.

Son influence bienfaisante sur l'Administration est également déjà très marquée [1].

PERCEPTION DE L'IMPÔT

Les facultés du contribuable une fois déterminées d'après ce qui précède, et sa dette fiscale fixée, le recouvrement en est effectué d'après les règles des lois générales sur la perception des deniers publics [2] [3], complétées par certaines dispositions spéciales de la législation de l'impôt sur les revenus.

Ainsi qu'il a été expliqué, le mode de la levée de l'impôt à la source du revenu est adopté dans certains cas [4], et c'est la personne ayant retenu l'impôt qui est responsable de son paiement au Trésor, effectué en une fois lors de la déclaration. Mais pour les autres cas, qui constituent la majorité, c'est le contribuable lui-même qui est débité de l'impôt, et qui s'en acquitte en 4 versements trimestriels au cours de l'année fiscale.

Les listes de recouvrement sont dressées sur la base: a) de la déclaration du contribuable, b) de l'écriture définitive de l'Éphore,

---

(1) L'opinion de FLEINER (op. cit. p. 228) se confirme, que le fonctionnaire, sachant ses actes soumis à l'épreuve du contrôle judiciaire, n'aura que le droit comme guide, dans l'exercice de ses fonctions.

(2) En ce qui concerne le recouvrement des deniers publics, se référer à l'excellente étude de M. G. ZARIFOPOULOS, chef de section au Ministère des Finances (Direction Générale de la Comptabilité Publique), *Procédure d'exécution administrative* (en grec), Athènes, 1931.

Sur la proposition du sous-secrétaire d'État aux Finances M. B. Délyannis du cabinet Vénizélos, la loi 4996 fut votée, préconisant une étude de réorganisation des services de la constatation et de la perception des impôts. M. B. CARYDÈS, ancien inspecteur au Ministère, qui en fut chargé, a soumis son *Rapport sur l'organisation des services fiscaux des impôts directs* (en grec, Imprim. Nationale, 1933), une étude approfondie, prévoyant une amalgamation des services de constatation et de perception, une refonte de la comptabilité respective, ainsi que certaines mesures de déconcentration ; elle est en train d'être examinée.

(3) La «loi sur le recouvrement des deniers publics» N° 4845 de 1930, modifiée par la loi 5230 de 1931, constitue la partie principale de la législation sur l'administration des recettes publiques, mais sans en épuiser le Droit (ZARIFOPOULOS, op. cit. p. 5).

(4) Catégories C (classes *a*, *b* et *c*) et F.

dans les cas où aucune instance n'a pas été déposée par le contribuable, et c) de la décision de la commission judiciaire du 1er degré, si une instance avait été exercée. Le recours d'appel ne suspend pas l'exécution de la décision en premier ressort; mais l'Éphore est tenu d'apporter aux écritures les changements nécessaires, d'après les décisions des Cours ou du Conseil d'État sur les recours d'appel ou en annulation.

L'*exequatur* comprend: a) saisie de meubles entre les mains du débiteur ou de tiers; b) saisie d'immeubles; et c) contrainte par corps (1).

Quoique les délais de recouvrement soient établis, en Grèce, de manière à respecter, autant que possible, le principe de la *commodité de paiement,* pourtant les reliquats sont considérables (2). Mais depuis 1931 - 32 le recouvrement a bénéficié d'une amélioration sensible.

SANCTIONS PÉNALES

Les sanctions pénales sont les suivantes:

a) *Emprisonnement* jusqu'à un mois, ou *amende* allant du double jusqu'au décuple de l'impôt dissimulé, ou les deux peines, chaque fois que le contribuable refuse de mauvaise foi à se conformer à la loi, soit en ne fournissant pas les éléments ou les explications demandés, soit en dissimulant tout ou une partie de son revenu supérieure à 20 %; ces peines sont prononcées par la juridiction correctionnelle sur la plainte de l'agent du fisc, indépendamment du paiement de l'impôt ainsi que des majorations susmentionnées (3).

b) Une *amende* de 100 jusqu'à 2.000 drs ou *emprisonnement* jusqu'à un mois, ou les deux peines conjointement, appliquées comme ci-haut contre toute tierce personne qui se refuse à remplir ses obligations découlant de la loi.

---

(1) ZARIFOPOULOS, op. cit. p. 114 et suiv.

(2) Ainsi qu'il appert des tableaux de l'Annexe, le pourcentage de reliquats, habituellement autour de 10 %, a atteint 25 % au cours de ces dernières années. L'explication en est dans le fait que les impôts des années passées, constatés en retard, ont laissé de gros reliquats. Pourtant des encaissements ultérieurs restreignent ces reliquats à un pourcentage définitif inférieur.

(3) *Supra* p. 312.

c) Les *sanctions prévues par la loi pénale* sont applicables contre ceux qui ont eu à concourir, dans l'exercice de leurs fonctions, à l'assiette, à la constatation ou à la perception des impôts des catégories D et C, et qui n'ont pas observé le secret professionnel.

d) Une *amende* de 100 jusqu'à 2.000 drachmes ou *emprisonnement* jusqu'à un mois, ou les deux peines conjointement, dans le cas où les livres de commerce exigés pour l'impôt de la catégorie D sont tenus d'une manière défectueuse; des altérations ou falsifications apportées à ces livres comportent, en outre, une poursuite pénale pour faux en écriture.

e) *Diverses autres sanctions* sont prévues à l'encontre des notaires ou autres officiers ministériels et publics, pour le cas de contravention à certaines dispositions relatives à la prévention de l'évasion fiscale, et

f) Des *peines disciplinaires* imposées aux fonctionnaires du fisc, dans le cas où ceux-ci, par négligence impardonnable, ont inscrit aux rôles des personnes non assujetties à l'impôt, ou ont, sans aucune raison, retardé la constatation de l'impôt.

Comme nous l'avons signalé au sujet des sanctions pécuniaires [1], les sanctions pénales, non plus, n'ont été appliquées ou l'ont été avec la plus grande modération.

AMNISTIE FISCALE

Nous avons eu déjà l'occasion de parler de diverses mesures prises en faveur des contribuables en retard dans leurs réglements.

Cette amnistie, résultat du désordre qui a régné, presque jusqu'en 1927 - 28, dans l'application des impôts directs, se justifiait du fait de l'impossibilité, dans laquelle se trouvaient les contribuables, de verser, en une seule fois, les impôts de plusieurs années. Même pour ceux qui n'avaient pas entre temps gaspillé, ou perdu, ou utilisé à l'extension de leurs entreprises, ou placé à long terme, les sommes dues par eux au fisc, un versement immédiat eut été impossible. La capacité de paiement de ces contribuables n'aurait pas pu résister au prélèvement de sommes qui dépassaient le revenu d'une année et touchaient au capital.

Or, le fisc a voulu consolider ces dettes et les rendre exigibles en plusieurs versements répartis sur plusieurs années [2]. Les con-

(1) *Supra* p 313.

(2) Ces délais de règlement arrivaient jusqu'à 10 semestres.

tribuables disposés à l'acquittement immédiat devaient bénéficier d'un escompte important [1]. Chaque ministère, introduisant l'amnistie, la considérait comme la clôture du passé, afin de faciliter l'ouverture d'une ère nouvelle, pendant laquelle le recouvrement des impôts courants serait effectué à temps, d'après le principe de la «commodité de paiement».

Mais la mesure, appliquée pour la première fois en 1925, s'avéra improductive et, répétée à plusieurs reprises jusque même en 1933, finit par émousser la conscience fiscale des contribuables.

En effet, le défaut de stabilité dans l'attitude de l'État a ébranlé, chez les citoyens, la confiance en l'égalité devant la loi et a, au contraire, entretenu l'espoir, que l'inobservance du devoir fiscal entraînerait non pas les peines prévues par la loi, mais la réduction de la dette principale de l'impôt.

Heureusement, la politique ferme suivie dans le recouvrement depuis 1931 - 32 a commencé à éliminer peu à peu cet inconvénient. Mais une mauvaise habitude insinuée dans les relations du citoyen et de l'État n'est déracinée que par des mesures radicales; et quelquefois le fisc s'est vu obligé de recourir à un *exequatur* impitoyable.

---

[1] Il était environ de 12 % par an, mais atteignait quelquefois 50 % de la dette.

ADDENDUM

MODIFICATIONS RÉCENTES A LA LÉGISLATION

Avant que l'impression de la présente étude fût achevée, un projet de loi a été voté par la Chambre des Députés et le Sénat (1).

Ce projet de loi, faisant partie d'une série de mesures fiscales, proposées par le ministre des Finances M. S. Loverdos du gouvernement de M. P. Tsaldaris (2), apporte les *modifications* suivantes.

1° *Impôt sur les revenus de la propriété bâtie*

En ce qui concerne cet impôt de la catégorie A, le projet de loi :

a) augmente le taux à 16.10 °/₀ (3) ;

b) suspend pour 3 ans certaines exemptions de maisons nouvellement bâties (4) ;

c) stipule que les sociétés anonymes d'industrie immobilière paieront l'impôt sur la propriété bâtie (catégorie A) (5), s'il est supérieur à celui sur leurs dividendes (catégorie C, classe *a*) (6); le même ne vaut pas pour les sociétés hôtelières, qui continueront à être exemptées de l'impôt (5).

---

(1) Projet de loi déposé à la Chambre le 24 août 1933, voté par le Sénat le 25 septembre 1933.

(2) Ces mesures sont : a) modification de la législation sur l'impôt sur les revenus ; b) diminution des taux de l'impôt sur les successions, les donations, les dots et les gains de loterie ; c) établissement d'un impôt sur le chiffre d'affaires ; d) augmentation de l'impôt sur la consommation du tabac ; e) diverses, de moindre importance.

(3) Le taux en vigueur était 14,56 °/₀, cf. *supra* p. 49.

(4) *Supra,* p. 50, 56 et suiv.

(5) " " " " " "

(6) Ou, le cas échéant, supérieur à celui sur leurs bénéfices (catégorie D), cf. p. 135.

2° *Impôt sur les rémunérations des services salariés*

Le projet de loi établit une progression dans les taux de cet impôt cédulaire (catégorie F) (1) (2).

3° *Impôt synthétique personnel sur le revenu net global*

Le projet de loi abaisse à 75.000 drachmes le minimum exonéré à l'impôt synthétique (3). Il augmente aussi d'une unité les taux de l'échelle du même impôt, mais sans dépasser le maximum de 25 % (4). Voici l'échelle :

---

(1) Cf. *supra* p. 224 et 247.

(2) Les taux du projet de loi sont :

8.40 %	pour la	portion	au-dessus de	120.000	jusqu'à	150.000	drs de revenu
12.60 %	„	„	„ „	150.000	„	180.000	„ „ „
16.80 %	„	„	„ „	180.000	„	210.000	„ „ „
21.— %	au delà de 210.000 drs de revenu.						

(3) Cf. *supra* p. 246 et 303.

(4) Cf. *supra* p. 247 et 303.

Taux de l'impôt synthétique sur le revenu global.

Échelons			Total	
Tranche de revenu (Drachmes) (1)	Taux applicable à la tranche %	Impôt correspondant à la tranche (Drachmes)	De revenu (Drachmes)	D'impôt (Drachmes)
75.000	0	0	75.000	0
25.000	1	250	100.000	250
25.000	2	500	125.000	750
25.000	3	750	150.000	1.500
25.000	4	1.000	175.000	2.500
25.000	5	1.250	200.000	3.750
30.000	6	1.800	230.000	5.550
30.000	7	2.100	260.000	7.650
30.000	8	2.400	290.000	10.050
30.000	9	2.700	320.000	12.750
40.000	10	4.000	360.000	16.750
40.000	11	4.400	400.000	21.150
40.000	12	4.800	440.000	25.950
40.000	13	5.200	480.000	31.150
60.000	14	8.400	540.000	39.550
60.000	15	9.000	600.000	48.550
100.000	16	16.000	700.000	64.550
100.000	17	17.000	800.000	81.550
200.000	18	36.000	1.000.000	117.550
200.000	19	38.000	1.200.000	155.550
400.000	20	80.000	1.600.000	235.550
400.000	21	84.000	2.000.000	319.550
600.000	22	132.000	2.600.000	451.550
600.000	23	138.000	3.200.000	589.550
800.000	24	192.000	4.000.000	781.550
au delà	25			

(1) Exceptionnellement s'agissant de fonctionnaires et agents diplomatiques et consulaires hellènes à l'étranger, le revenu imposable ne commence qu'au delà de 200.000 drs.

Certaines autres modifications d'importance secondaire sont apportées au même impôt.

4° *Procédure de constatation*

Le projet de loi apporte quelques amendements à la procédure de la constatation de l'impôt sur la propriété bâtie et de l'impôt synthétique.

Ces modifications constituent des mesures de conception heureuse : elles restreignent certaines des exemptions injustifiées de l'impôt, notamment à la propriété bâtie ; elles arrangent d'une façon plus équitable l'imposition des salariés et renforcent un peu la charge des personnes réalisant les revenus moyens et supérieurs ; de plus, elles augmentent de 100 millions de drachmes environ le rendement des impôts directs ; mais elles ne donnent pas des solutions définitives aux questions de l'imposition directe.

TROISIÈME PARTIE

CONSIDÉRATIONS FINALES ET CONCLUSIONS

VUE D'ENSEMBLE DU SYSTÈME DES IMPÔTS DIRECTS EN GRÈCE

Évolution du système et schéma d'amendements indispensables.

Dans les chapitres spéciaux qui précèdent, nous avons fait un examen de l'évolution du système des impôts directs: de sa constitution avant la réforme de 1919, du régime originel de 1919 et des modifications apportées jusqu'à ce jour; nous nous sommes permis, de plus, d'indiquer des amendements susceptibles d'être apportés au système actuel.

En faisant les suggestions pour l'avenir, nous nous sommes efforcé d'éviter tout ce qui ne se réfère pas au strict nécessaire. On est trop fatigué de réformes pour en proposer d'autres. Mais les mesures indiquées sont indispensables pour l'établissement d'un régime, à la fois équitable et applicable, d'un régime soulageant les épaules surchargées et prévenant, dans la mesure du possible, l'évasion fiscale. Et malgré les améliorations sérieuses qu'apportent les mesures prises dernièrement (voir à l'*Addendum)*, le système de nos impôts directs n'est pas encore ce qu'il devait être.

Une image de cette évolution, parcourue et proposée, est donnée dans le barème ci-contre.

Les grandes lignes de l'imposition doivent encore tendre à renforcer l'impôt synthétique et affaiblir graduellement les impôts cédulaires. Des fondements ont été mis pour certains de ceux-ci: l'impôt sur la propriété bâtie (1), l'impôt sur les entreprises commerciales et industrielles (2) et l'impôt sur les services salariés (3); donc, l'impôt global pourra aussi en profiter. Mais tandis que ces mêmes impôts cédulaires sont susceptibles d'amélioration dans l'application, on doit, d'autre part, procéder sans retard à la stabilisation du reste des impôts cédulaires, soit de ceux: sur la propriété non bâtie et sur l'exploitation agricole (4), sur les sociétés anonymes nationales et sur les valeurs mobilières (5) et, dans une certaine mesure, de celui des professions libérales (6).

Universalité de l'imposition. Exemptions. Politique fiscale.

L'universalité de l'impôt n'est pas complète. Dans chaque catégorie, il y a des exemptions qui ne sont pas justifiées (7). Il y a même des branches entières de production, comme p. ex. une partie de la production agricole (8), qui ne sont pas soumises à l'impôt. De plus, une politique visant à favoriser la formation du capital et l'afflux de capital de l'étranger, politique poussée à l'excès et dans des directions quelquefois fausses (9), fut le prétexte d'exemptions qui ne sont pas toujours justifiées.

La protection de l'épargne n'est pas réalisée d'une façon équitable et uniforme: elle est accordée à profusion aux classes aisées et est souvent refusée aux classes moyennes et inférieures, au capital qui est fidèle au pays; elle est encore «de fait» octroyée à ceux qui, dans certains cas de restriction des pouvoirs du fisc, peuvent aisément recourir à la fraude (10).

---

(1) *Supra* p. 64.
(2) „ „ 222, excepté les sociétés anonymes nationales.
(3) „ „ 227.
(4) „ „ 116 et suiv.
(5) „ „ 174.
(6) „ „ 232.
(7) Voir *supra* aux chapitres respectifs.
(8) *Supra* p. 80.
(9) „ „ 159-173, 270-274.
(10) „ „ 270-274.

En somme, le système d'imposition présente encore des lacunes; une protection injustifiée accordée à certaines branches n'est qu'un sacrifice vain à la charge de l'agrégat; cette défectuosité du système oblige le fisc, pour faire face aux nécessités du budget, d'augmenter l'imposition de certaines catégories de contribuables quoique déjà obérés.

Uniformité de l'imposition. Capacité de paiement. Progressivité. Minimum exonéré.

L'uniformité de l'impôt, prise au point de vue de l'uniformité de la matière imposable, n'existe pas. Il y a des impôts assis: sur le revenu brut ou à l'exportation (1); sur le revenu net (2); sur le revenu produit (3); sur le revenu consommé (4); sur le revenu effectif (3); sur le revenu présumé (5); ou enfin, d'après un système forfaitaire (6). La rente foncière, soumise à une imposition (7) au début de la réforme, ne l'est plus aujourd'hui.

Toutefois, laissant de côté ces observations au sens strict et considérant l'imposition dans ses grandes lignes, on doit reconnaître qu'elle est régie par un système frappant le revenu, excepté le cas de la propriété non bâtie et de l'exploitation agricole.

L'uniformité de l'impôt, prise dans le sens du paiement équitable d'après les facultés du contribuable, n'est pas réalisée tout à fait.

Aux impôts cédulaires, caractérisés comme impôts «semi-personnels» (8), c'est l'élément objectif qui prévaut plus ou moins, tandis que le taux est ou bien absolument proportionnel ou bien faiblement, et dans certains cas différemment, progressif (9); d'autre

---

(1) Exploitation agricole.

(2) Catégories A, B, C, D, E, F et G.

(3) Toutes les catégories et l'impôt synthétique dans certains cas.

(4) Impôt synthétique au cas de l'application du système indiciaire; impôt sur les dividendes des sociétés anonymes nationales; abolition des impôts sur la rente foncière (*supra* p. 54).

(5) Impôt de la patente; système indiciaire de l'impôt synthétique.

(6) Impôt sur le raisin sec de Corinthe.

(7) *Supra* p. 54, impôt sur la plus-value spontanée et le surrevenu des immeubles.

(8) *Supra* p. 56 etc.

(9) Voir *infra* au 1er tableau de la page 340.

part, les brèches et le manque de similitude dans l'imposition déforment encore cette progression partielle.

La déduction pour minimum d'existence n'est pas générale et, dans les cas où elle est reconnue, n'est ni suffisante ni soumise à des règles égales pour toutes les catégories; pourtant, on doit reconnaître que les lacunes dans l'imposition y suppléent, dans une certaine mesure.

En somme, les «conditions personnelles» de l'individu sont insuffisamment observées aux impôts cédulaires. Mais, laissant à part les revenus de capital (1) et observant uniquement les impôts cédulaires des personnes physiques, on peut admettre une certaine fonction de ce principe (2).

L"impôt synthétique sur le revenu personnel global ne remplit complètement, ni la fonction de l'impôt équitable (3), ni la mission que lui impose l'éclectisme du système fiscal moderne (4). Encore pour les cas où ceci pourrait être admis, le haut niveau de revenu, d'où commence l'application de l'impôt synthétique, n'assure ses bienfaits qu'aux contribuables réalisant des revenus moyens ou élevés.

Or, la classe aux revenus inférieurs, surchargée d'impôts dégressifs de consommation, est grevée encore plus par les impôts directs cédulaires proportionnels ou irrégulièrement progressifs.

L'ensemble de la charge des impôts cédulaires et de l'impôt global instaure, donc, une certaine progression, mais qui n'est pas régulière (5). Cette progression ne suffit ni à donner au système

---

(1) Pour lesquels, dans bien des pays (France, Belgique etc.), il n'y a presque aucune progression. Voir, pourtant, une réforme proposée par F. IMBRECQ, *L'impôt sur le bénéfice global* (essai d'une refonte des impôts sur les revenus en France), Paris, 1930.

(2) D'ailleurs, un système analogue à celui de l'Angleterre, qui (cf. aussi *supra* p. 144, note 1), par les «abatements», revire la proportionnalité des impôts cédulaires en une progressivité jointe à la personnalité, n'est pas applicable en Grèce.

(3) *Supra* p. 292-294, 300-303.

(4) Au point de vue du rendement, cependant, nous avons expliqué en p. 295-6, que dans le passé il avait marqué un certain progrès, la part qu'il tenait dans le budget ayant presque touché à celle de l'Italie; mais cette proportion était moindre qu'en Belgique et encore moindre qu'en France.

(5) Voir *infra* au 2me tableau de la page 340.

fiscal général, des impôts directs et indirects, un caractère progressif, ni même à compenser la régression des impôts indirects [1].

En somme, le principe de la capacité de paiement n'est pas satisfait par nos impôts directs. Il est à remarquer, que ce principe, qui eut jadis la Grèce pour berceau [2], ne trouve plus ici, ni l'application dans les lois, ni l'adoption unanime par la doctrine!

Discrimination de la matière imposable. Niveau des taux.

On a essayé, à plusieurs reprises, d'instaurer une certaine gradation de la charge des revenus d'après leur provenance: charge légère pour les revenus du travail; charge un peu plus lourde pour les revenus provenant de la collaboration du capital et du travail; charge encore plus lourde pour les revenus du seul capital. Mais des modifications hâtives et inconsidérées ont ébranlé l'équilibre de ces distinctions.

Les deux tableaux suivants nous donnent une image de l'état actuel de ces taux, ainsi que du total des impôts cédulaires et synthétique personnel payables.

---

(1) Cette progression se réalise, il est vrai, au cas de revenus supérieurs à 5.000.000 de drs, mais qui ne figurent pas dans les statistiques de l'imposition.

(2) Cf. *supra* p. 1-8 et SELIGMAN, *Progressive taxation* etc., op. cit., p. 205.

De l'examen de ces tableaux il ressort d'abord que le niveau des taux est très élevé. En Grèce, où les impôts indirects épuisent la capacité contributive de la majorité du peuple (1), les taux actuels des impôts directs sont intolérables.

On connaît déjà l'histoire de l'augmentation de ces taux. Les impôts, au temps de leur application défectueuse, n'avaient pas donné le rendement auquel on s'attendait ou, s'ils l'avaient obtenu dans certains cas, la ressource était insuffisante à couvrir les exigences croissantes du fisc (2). Pour y remédier, on eut recours à l'augmentation des taux, qui graduellement atteignirent, et bientôt même dépassèrent, ceux d'autres pays, plus riches et qui ne sont pas surgrevés d'impôts indirects. Le résultat de cette élévation des taux fut à l'opposé des expectatives du fisc quant au rendement et la réaction des contribuables.

Une politique inverse, c. à d. l'abaissement des taux, était indiquéé (3). L'abaissement graduel des taux, mis en vigueur pendant les années 1929, 1930 et 1931, fut indubitablement une politique saine. Dans certains cas, on avait même enregistré une augmentation importante de recettes (4). Ce procédé de diminution des taux peut être suivi, sans que le fisc en subisse un préjudice, même dans l'avenir, au sujet de tous les autres impôts directs, excepté, bien entendu, l'impôt synthétique dont les taux sont encore bas.

Une seconde impression, qui ressort des 2 tableaux précités, c'est le manque d'harmonie dans la discrimination de la charge incombant à chaque catégorie de revenu. Mais, dans ses grandes lignes, cette différentiation de la charge n'est pas tout à fait réprimable, notamment au-dessus de 300.000 drachmes de revenu ; et il n'y a qu'à apurer et unifier les taux, sans trop les hausser ou les abaisser, ce qui apportera *ipso facto* une harmonie de charge spontanément.

---

(1) On le verra en détail, *infra* p. 348-52.

(2) *Supra* p. 41-47.

(3) Voir aussi nos suggestions dès 1929, dans *Les problèmes actuels* etc., op. cit.

(4) Voir surtout l'impôt sur la propriété bâtie, *supra* p. 61-3. Il y a tout lieu d'espérer que l'impôt de la patente, malgré la baisse de ses taux, aura, pendant la période partant de 1933-34, également un heureux résultat.

LES IMPÔTS DIRECTS DANS LE SYSTÈME FISCAL DE LA GRÈCE

La marche des impôts directs depuis 1914 jusqu'à ce jour.

Ainsi qu'il appert des tableaux I, II et III de l'Annexe, le rendement total des impôts directs (les impôts sur les mutations de capital [1] non compris) est le suivant [2] [3] :

Année	Rendement en millions de drachmes		
	Papier	Or	Indiciaires
1914	55.7	55.7	55.7
1915	62.3	62.3	53.4
1918	130.-	130.-	35.5
1919-20 (*)	159.8	159.8	49.6
1920-21	179.2	130.9	51.1
1921-22	223.5	78.6	56.3
1922-23	349.6	52.6	54.9
1923-24	896.4	75.5	75.7
1924-25	1.015.-	102.6	81.9
1925-26	1.280.2	102.4	90.3
1926-27	1.711.8	112.6	104.5
1927-28	2.137.5	146.2	119.3
1928-29	2.313.3	154.3	123.8
1929-30	2.004.1	133.7	104.1
1930-31	1.713.2	114.3	101.5
1931-32	1.467.7	97.8	87.8

(*) Cette année comprend 5 trimestres, à cause du changement de l'année fiscale.

Une comparaison des résultats successifs de l'imposition directe ne peut pas se baser sur les drachmes-papier, étant donné la chute de notre monnaie depuis 1921 et ses fluctuations jusqu'à

---

(1) C. à d. impôts successoraux etc., *vide* tableau I de l'Annexe.

(2) Les montants donnés sont basés sur les résultats de la constatation et non pas de la perception, d'une part parce qu'il n'est pas possible de déterminer un arrérage exact de caisse, et d'autre part parce qu'ici nous examinons surtout le travail des services de constatation.

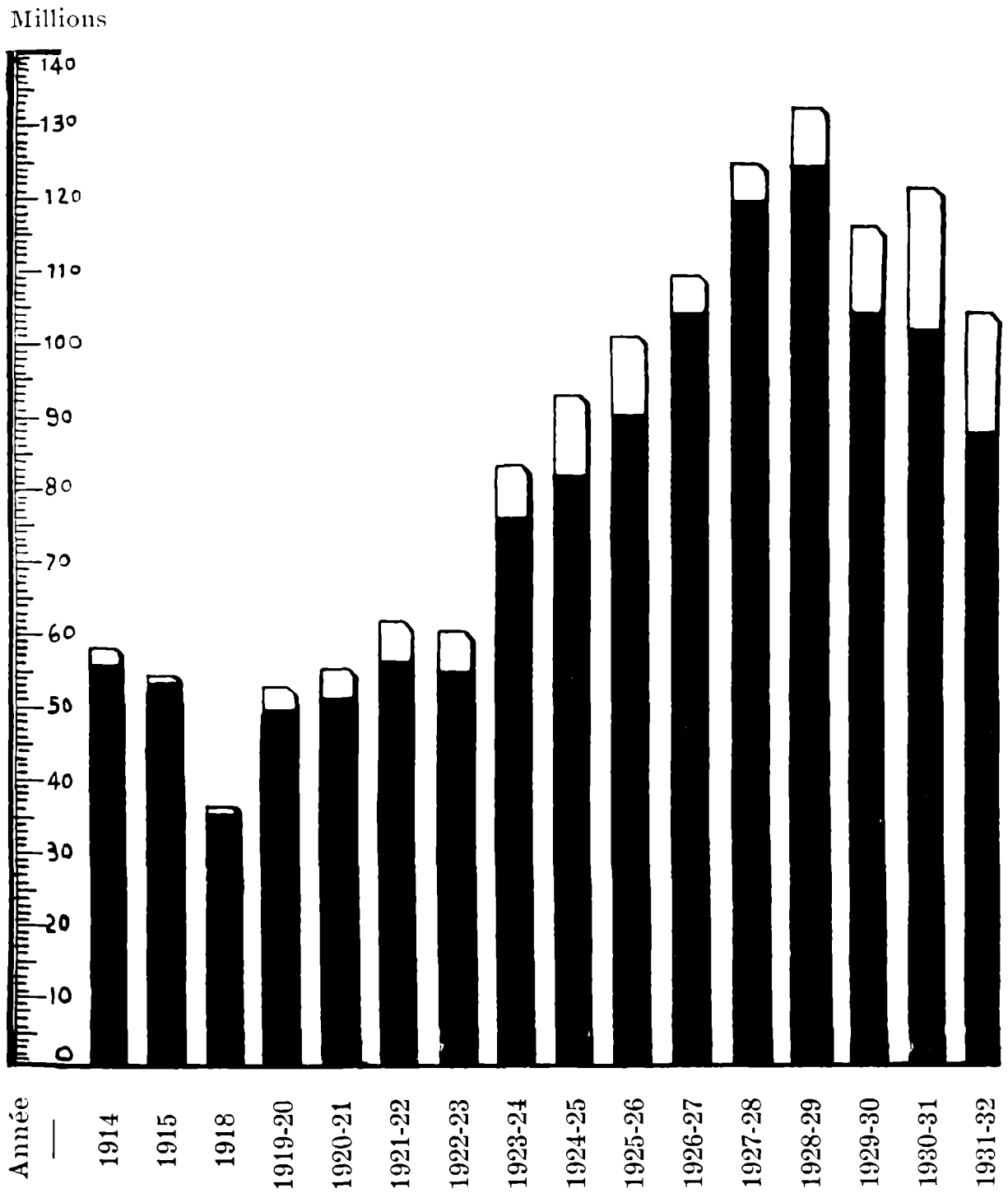
(3) Les chiffres de 1932-33 ne sont pas cités, parcequ'ils n'y en a pas encore de définitifs. Ils doivent s'élever à 1.350.— millions de drachmes-papier environ.

MARCHE DES IMPÔTS DIRECTS

Rendement en millions de drachmes indiciaires

■ = impôts directs proprement dits.

□ = impôts sur les mutations de capital.



Annexe à la page 342

la fin de 1926, et sa chute nouvelle depuis avril 1932. On procèdera, donc, à l'examen du rendement converti en drachmes-or, et en drachmes d'après le nombre indice. Examinons d'abord les drachmes-or.

Prenant en considération que l'année 1919-20 contient 5 trimestres et que la réforme n'a été achevée qu'en 1920-21, on ignorera l'année 1919-20. Or, l'année 1920-21, ayant obtenu le même rendement que 1918, a justifié la réforme.

Pendant les années ultérieures, le rendement d'abord diminue jusqu'en 1922-23, et commence à monter ensuite jusqu'en 1927-28, année de stabilisation monétaire «de fait», et 1928-29, année où la stabilisation légale fut instaurée. La baisse du rendement en drachmes-or, pendant les années intermédiaires, était la conséquence naturelle de l'inflexibilité des impôts directs, qui ne peuvent pas suivre de près les fluctuations subites de la monnaie; ce phénomène fut remarqué aussi dans la plupart des États, dans les périodes d'inflation (1). Le rendement, pendant les années 1927-28, 1928-29 et 1929-30 a atteint des niveaux élevés et même dépassé celui de 1920-21 (2).

En comparaison avec la période d'avant guerre, le rendement en drachmes-or est plus que doublé. Il est vrai que les taux de certains impôts ont augmenté entre-temps. Mais n'oublions pas, que l'imposition de quelques branches productives (agriculture, navigation etc.) fut abaissée et que des conditions malencontreuses,

---

(1) Ainsi en Allemagne, Autriche, etc. au cours des grandes fluctuations monétaires, l'imposition directe était presque anéantie, et n'avait repris qu'après la stabilisation. En Italie, le rendement des impôts directs était comme suit:

Année	Rendement en Lit. pap.	Rendement en Lit. or	Prix moyen du dollar
1913—14	541	541	5.20
1918—19	2.065	1.598	6.72
1919—20	2.334	843	14.41
1920—21	4.102	895	24.84
1921—22	4.753	1.132	21.84
1924—25	5.537	1.219	23.63

(2) Il faut faire ressortir que des arriérés d'années antérieures sont compris dans cette période triennale; mais par contre, pendant les années 1918 à 1920 aussi, les impôts extraordinaires de guerre et les arriérés constituaient plus que le tiers des recettes d'impôts directs (cf. tableau II de l'Annexe).

engendrées par le désastre micrasiatique et par la crise mondiale, ont succédé à l'ère de prospérité d'antan.

Le fait que le peuple, au cours de ces trois ans, fut grevé d'impôts directs égaux à ceux de 1920 et tellement supérieurs à ceux d'avant guerre est remarquable.

La colonne des drachmes indiciaires présente le rendement comme stablement croissant depuis la réforme jusqu'à 1928-29, année où commence une légère dépression. Cette colonne montre encore, que les impôts de 1927-28 et des années postérieures sont au double non seulement des impôts d'avant guerre mais aussi de ceux de 1920; ce qui donne encore plus d'importance à la remarque faite plus haut sur la surcharge des dernières années.

Enfin, en ce qui concerne le rendement en drachmes-papier, on observe que, depuis l'année 1924-25 jusqu'à 1931-32 y compris, la moyenne du rendement des impôts directs se chiffre à environ 1.700 millions de drachmes constatées, les encaissements pouvant être estimés à une somme de 1450 millions de drachmes environ. Les impôts sur les mutations de capital (c. à d. surcessoraux etc.) compris, cette moyenne peut être évaluée à 1.900 millions de drachmes constatées (1) et à environ 1620 millions de drachmes encaissées.

Place occupée par les impôts directs dans le système fiscal.

En 1930-31, les impôts directs se chiffrent à 1450 millions de drachmes environ, montant d'encaissements (2), sur une charge

(1) Voici, d'après les tableaux I et II de l'Annexe, l'évolution de ce rendement total (constaté), en drachmes-papier (millions):

1914	56.9	1924—25	1.147.2
1915	63.5	1925—26	1.441.-
1918	132.9	1926—27	1.795.5
1919—20	170.7	1927—28	2.232.6
1920—21	195.4	1928—29	2.469.6
1921—22	245.6	1929—30	2.233.2
1922—23	385.9	1930—31	2.040.7
1923—24	989.5	1931—32	1.743.6

(2) D'après le tableau I de l'Annexe, le montant encaissé durant l'année 1930-31 s'élève à 1.298.9 mlns sur une constatation de 1.713.2 mlns de drachmes. En tenant compte de l'encaissement des arriérés au cours des années ultérieures, nous estimons à 1450 mlns de drachmes environ le rendement définitif de 1930-31.

totale de 8.562.— millions de drachmes [1]. Alors, les impôts directs représentent un pourcentage de 17 % du total des charges [2].

Sur les montants constatés [3], la proportion des impôts directs est de 19 %. Tenant compte des impôts sur les mutations de capital (successoraux etc.), ce pourcentage s'élève à environ 23 % [4] [5]. Pendant les années précédentes, ces proportions étaient plus grandes. En voici les pourcentages:

1914	29 %	1927-28	25 %
1920-21	28 %	1930-31	23 %

Cette baisse continue du pourcentage est due: a) aux diminutions des taux, aux exemptions et aux abolitions, récentes, dans l'imposition directe, et notamment au grand soulagement de l'agriculture [6]; et b) à l'augmentation des impôts indirects expliquée plus bas.

---

(1) Voir au tableau IV de l'Annexe. Dans ce tableau, les impôts directs ne figurent que pour l'encaissement de l'année, les reliquats reportés d'année en année ne figurant pas dans le budget. De même la charge totale doit être prise augmentée du montant d'encaissement de reliquats de la note (2) de la page précédente.

(2) Les mêmes proportions pour certains autres États sont les suivantes:

France (1929) (*)	27 %	Roumanie (1931) (**)	26 %
Italie (1929-30) (**)	27 %	Yougoslavie (1930-31) (**)	22 %
Belgique (1930) (**)	27 %	Turquie (1930-31)	21 %
		Bulgarie (1930-31) (**)	13 %

(*) Cf. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée,* sept. 1930, p. 651.

(**) Cf. Dr. O. SCHWARZ, dans Finanz-Archiv, XLVIII (1931) vol. II.

(3) 1.713.2 millions d'impôts directs sur une charge totale de 9.109.- millions de drachmes.

(4) Le total des recettes constatées s'élève, en 1930-31, à 2.040.7 millions et de celles encaissées à 1.740.- million de drachmes.

(5) Les impôts successoraux compris, ces pourcentages étaient les suivants, dans les autres pays balkaniques:

Roumanie 27 % Yougoslavie 24 % Turquie 22 % Bulgarie 14 %

(6) Ainsi qu'il appert du tableau I de l'Annexe, l'agriculture (exploitation agricole, plus le faible rendement de l'impôt sur les terres affermées) contribuait (recettes encaissées) pour:

Année	Millions de Drachmes	Par rapport au total des impôts directs	Année	Millions de Drachmes	Par rapport au total des impôts directs
1926-27	829.8	57 %	1929-30	470.3	34 %
1927-28	646.9	40 %	1930-31	341.8	26 %
1928-29	717.1	43 %	1931-32	235.8	22 %

Évasion fiscale.

La Grèce ne peut pas, cela va sans dire, se vanter d'être à l'abri de l'évasion fiscale (1). Tandis que des pays très riches et très bien organisés s'en plaignent (2), la Grèce, vu les circonstances où elle se trouve, ne pourrait pas échapper à cet inconvénient.

L'application de certains impôts fut défectueuse, mais il y a eu quelques exemples assez encourageants.

L'application de l'impôt sur les bénéfices extraordinaires en Grèce, pendant la première période (des années 1915 jusqu'à la fin de 1919), a réussi. Surtout l'application de cet impôt concernant la marine marchande a été exemplaire. Les statistiques dressées des bénéfices soumis à l'imposition, ayant même dépassé les estimations des spécialistes, au sujet du total des bénéfices de la marine à cette époque-là (3), ainsi que le rendement très productif de l'impôt, ont démontré que les services fiscaux d'alors ont fait preuve d'une méthodicité et d'une exactitude anglaises (4).

L'application de l'impôt sur le revenu, pendant les deux premières années de 1919 et de 1920, a commencé d'une façon assez satisfaisante, eu égard aux déclarations soumises et à l'empressement des contribuables et des fonctionnaires.

---

(1) Cf. *supra* aux chapitres respectifs des impôts cédulaires et de l'impôt synthétique.

(2) En Angleterre, on prétend que plus de 20 % des revenus se soustrayent à l'impôt (NITTI, op. cit., vol. II p. 89 écrit que les inexactitudes à la «schedule D» sont de 20-50 %). M. BALDWIN, Chancelier de l'Échiquier, dans son *Exposé financier* annuel du 16 avril *1923* (cf. *Revue de Science et de Législation Financières,* Paris, 1923, p. 353), disait: «Le problème de l'*évasion de l'income tax* va, chaque année, en s'aggravant. Il a donné lieu à un certain nombre de recommandations importantes et précieuses de la part de la Commission Royale de l'Income tax... Je ne choisis, pour la présente loi de finances, que quelques-unes des propositions les plus importantes. — Dans d'autres pays (même en France et en Italie), on fait des efforts sérieux afin de réprimer l'évasion qui est encore plus grande. — Voir aussi *supra* p. 274-7.

(3) *Supra* p. 17 note 1 et p. 197 note 2.

(4) La réussite est due principalement à l'engagement de fonctionnaires — experts consciencieux et au bon choix d'une commission consultative, composée d'armateurs distingués par l'accomplissement scrupuleux de leurs propres obligations fiscales, d'officiers très compétents de la marine de guerre, et de fonctionnaires zélés.

L'impôt sur les bénéfices extraordinaires des sociétés anonymes des années 1921 - 1924 a eu aussi un certain succès.

L'effort fait depuis 1927 (1) avec l'impôt sur le revenu, et notamment la bonne application de l'impôt sur la propriété bâtie en 1930 (1), peuvent être mis à l'actif du service fiscal.

Mais il y a des cas qui ne sont point satisfaisants: l'échec de l'impôt sur la fortune mobilière et immobilière de 1923 et de l'impôt sur le revenu net de l'exploitation agricole; la stagnation de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur les revenus des professions libérales; et le rendement infime de l'impôt global.

L'«évasion légale» est non moins sérieuse. Les lacunes de la législation, ainsi que nous avons eu l'occasion d'en parler en détail, sont nombreuses et donnent lieu à une diminution considérable de recettes.

Il est à noter, de plus, que la Grèce n'a pas signé, et n'est même pas entrée encore en pourparlers, avec des pays étrangers, pour contracter, des accords, de la nature de ceux indiqués par la Société des Nations et tendant à prévenir et à réprimer l'évasion fiscale internationale (2) (3).

Constitution et répartition du revenu national.

Malgré l'incertitude que présentent toujours les calculs du revenu national, nous sommes obligés d'y recourir, car cela donnera une idée de certaines conditions relatives à l'imposition. Le revenu national (4) est estimé pour 1931 à 30 milliards de drachmes environ (5). Or, le revenu moyen par tête d'habitant s'élève environ

---

(1) Cf. *supra* p. 47.

(2) Voir les conventions entre la France et l'Italie (S. d. N., *Double imposition et évasion fiscale,* Recueil des Accords etc., op. cit., vol. III, 1930), l'Italie et la Belgique etc.

(3) La Grèce n'a signé que des accords visant à l'exemption réciproque de la navigation.

(4) Des études relatives au revenu national, voir notamment: X. ZOLOTAS, *Stabilisation monétaire,* Athènes, 1929, p. 64 pour l'année 1927.— P. RÉDIADÈS, «*La richesse et le revenu national de la Grèce pendant l'année 1929*». Revue «Ploutos» (en grec), Athènes, 1930; publiée aussi en anglais dans la revue «Metron» de 1930.

(5) Voir l'étude du CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE DE GRÈCE, *La charge fiscale de certains articles de première nécessité en Grèce* (en grec), Athènes, 1933, p. 9.

à 4.650 drachmes, soit drachmes indiciaires (de 1914) 278.

La synthèse du revenu est tout à fait particulière en Grèce, les ressources invisibles du pays jouant un très grand rôle dans la balance des paiements (1).

La répartition des revenus sur les habitants, ainsi qu'il a été expliqué aux chapitres des impôts respectifs, est faite de manière à ne former que des revenus bas, les revenus moyens ou supérieurs constituant une minorité insignifiante; d'ailleurs la proportion minime par tête d'habitant, précitée, confirme ce fait.

Charge fiscale générale de la Grèce.

Son estimation présente le même point faible que le calcul du revenu national, sur lequel elle doit se baser. Des études faites sur cette charge (2) nous citerons la plus récente, celle du Conseil Supérieur Économique. Or, la charge sur le revenu national en 1932-33 s'élève à 25,66 %, les impôts locaux y compris, ou à 24,35 % sans les charges locales.

Par tête d'habitant, la charge s'élève, en 1931-32, à drachmes indiciaires (de 1914) 79.04.

Cette charge est très lourde, venant au premier rang avec celle des pays le plus fortement taxés. Par rapport aux autres

---

(1) SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Comité Financier, Rapport au Conseil sur la Grèce,* C. 387. M. 194 (1933. II. A), p. 2: «Le plus souvent, la valeur des postes invisibles a, en effet, dépassé celle des postes visibles dans ses comptes avec l'étranger».— Voir aussi à l'Annexe de la présente étude, tableau V.

(2) Nous en retenons: X. ZOLOTAS, *La charge fiscale en Grèce* (en grec), Athènes, 1930, une étude théorique avec examen spécial des conditions de la Grèce; en p. 55-56, après avoir constaté que la charge est fort lourde, il indique que l'augmentation des recettes de l'État doit être suspendue et qu'une meilleure répartition des charges doit être poursuivie.— A. ANGÉLOPOULOS, *Études financières* (en grec), Athènes, 1931, p. 23, chap. «La charge fiscale de la Grèce depuis 1914 jusqu'à ce jour».— A. SBAROUNIS, «*La charge fiscale de la Grèce en 1930-31, rapport* soumis *à la Délégation de la Société des Nations,* présidée par *M. Niemeyer,* pour l'étude des conditions financières de la Grèce, en 1932 (voir publication en grec au journal «*Proïa*» d'Athènes, 27 et 28 février 1932).— CONSEIL SUPÉRIEUR ÉCONOMIQUE, *La charge fiscale* etc., op. cit.

pays balkaniques, elle s'élève au double de la charge de ces pays (1). La charge est rendue encore plus pénible pour la Grèce par le fait que le revenu national est très morcelé et à proportion minime par tête (2), et que, par conséquent, les sommes nécessaires aux dépenses de l'État sont prises, pour la majeure partie, à ce qui est absolument indispensable pour l'existence de la population (3).

La charge des impôts directs en Grèce.

La faible proportion des impôts directs par rapport au total des recettes, en Crèce, rend évident que la charge fiscale du pays pèse surtout sur la consommation et les objets des impôts indirects, des taxes et des autres droits. Mais il faut remarquer que la charge des impôts directs, quoique faible par rapport à la charge totale, est très lourde en elle-même.

Par tête d'habitant elle s'élève, pour 1930, à 268.5 drachmes, soit drachmes indiciaires 16.- (4). Voici cette charge en comparaison avec celle de certains autres pays, en 1930 (5).

	Francs indiciaires		Francs indiciaires
France.....	58.3	Yougoslavie .	8.9
Italie	23.7	Bulgarie	5.8
Roumanie ...	12.3	Grèce	16.-
Turquie	6.-		

(1) Nous empruntons les éléments suivants à l'étude du Conseil Supérieur Économique (p. 7-9) :

	Charge par tête en francs indiciaires (a)	Charge sur le revenu national (b)
Grèce.....	79.04	21.9 %
Turquie	22.65	(c)
Bulgarie.....	37.13	10.3 %
Yougoslavie	34.39	12.4 %
Roumanie	58.90	11.4 %

(a) Pour 1931-32.

(b) Pour 1930-31. D'après notre étude, les pourcentages étaient un peu différents, notamment celui de la Grèce qui, d'après nous, touchait 25 %.

(c) Revenu national inconnu.

(2) Voir *infra* p. 350 note 5.

(3) *Le Comité Financier de la S. d. N., rapport* op. cit., p. 3, pense «.... c'est seulement grâce à des emprunts extérieurs que la Grèce a maintenu son niveau d'existence, qui, en tout état de cause, ne saurait être considéré comme élevé».

(4) Tenant compte des impôts sur les mutations de capital (successoraux etc.), elle est de drs papier 320.2 soit drs indiciaires 19.-.

(5) La population au 31 décembre 1930 et les prix du coût de la vie

Par rapport au revenu national [1], cette charge était aux pourcentages suivants :

Pays	Année	%
France [2]	1929	7.4
Italie [3]	1927	5.9
Roumanie [4]	1929	3.3
Yougoslavie [4]	1929	3.-
Bulgarie [4]	1927	2.3
Grèce	1930	4.9

Si l'on prend en considération que le revenu par tête d'habitant est, par rapport à celui de la Grèce, le triple en France, le double en Italie, et, excepté la Bulgarie, dans tous les autres pays cités supérieur à celui de la Grèce [5], la Grèce ne devait pas avoir une proportion d'impôts directs tellement élevée. D'ailleurs, les autres pays balkaniques ont une proportion de charge autour de la moitié de celle de la Grèce.

Il est alors évident que la charge des impôts directs, elle-même, est très lourde, en Grèce. Elle devient, dans certains cas,

---

d'après SOCIÉTÉ DES NATIONS, *Annuaire Statistique de 1931-32.*

Les recettes d'après Dr. O. SCHWARZ dans Finanz-Archiv, XLVIII (1931) vol. 2.

(1) Les données, quant au revenu national, sont à trouver dans *Die Wirtschaftliche Kräfte der Welt,* édition de la DRESDNER BANK, Berlin, 1930.

(2) Recettes d'impôts directs en 1929 16 milliards de francs (cf. *Bulletin de Statistique et de Législation comparée,* septembre 1930, p. 651.

(3) Recettes d'impôts directs, en 1927-28, 5.598 millions de Lit. (cf. *La gestione delle imposte dirette* etc., op. cit. p. 134), sur un revenu national de Lit. 95.000 millions (cf. GINI, *La ricchezza comparata delle nazioni,* Milano, 1926).

(4) Les recettes d'après Dr O. SCHWARZ, op. cit.

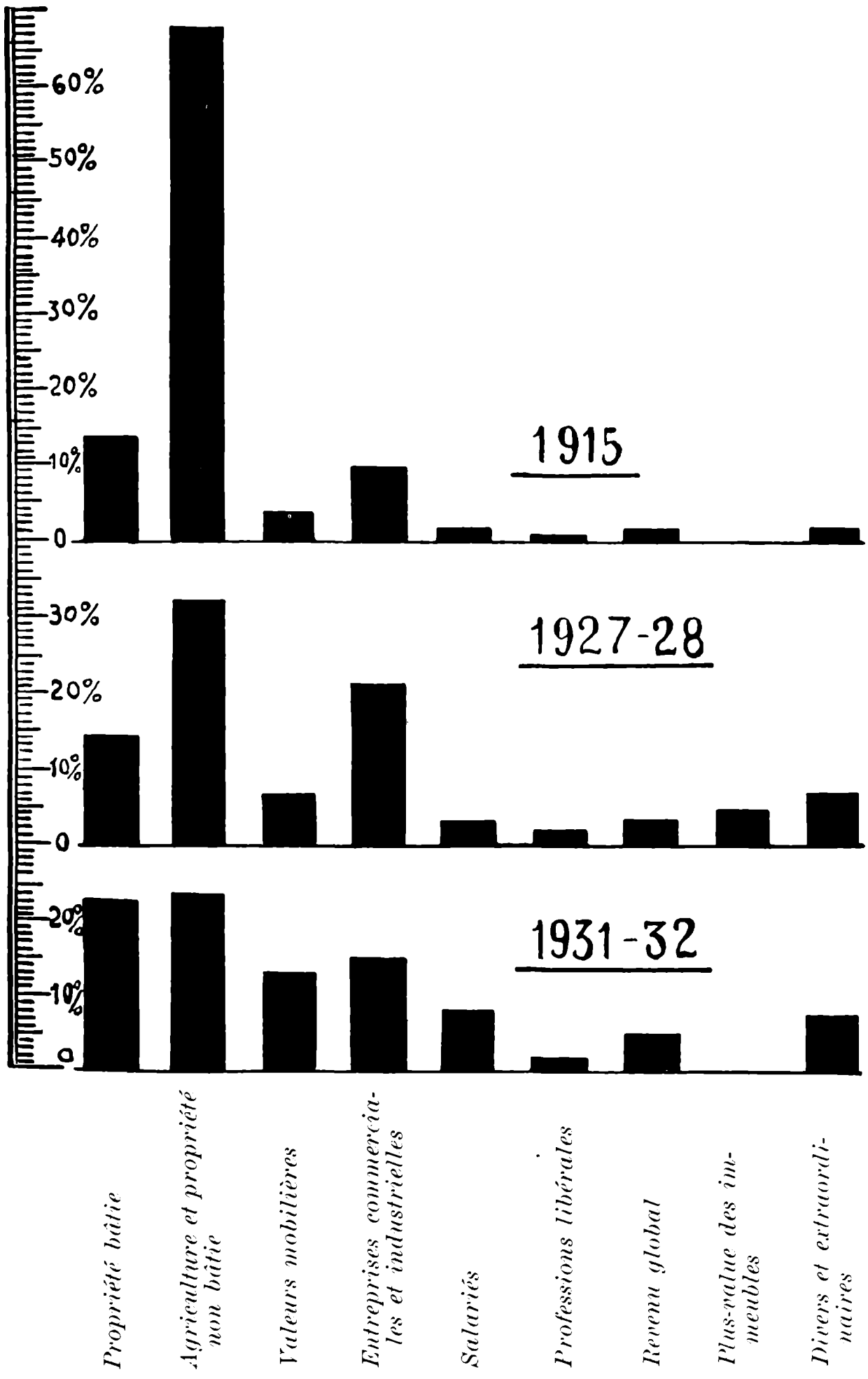
(5) Voici, d'après l'édition de la DRESDNER BANK, le revenu national moyen par tête d'abitant :

France	(1928)	716	marks d'avant guerre
Italie	(1928)	425	" " "
Roumanie	(1928)	282	" " "
Yougoslavie	(1926)	242	" " "
Bulgarie	(1926)	182	" " "
Grèce	(1931)	223	" " "

(d'après ce qui a été exposé plus haut, p. 348).

RÉPARTITION DE LA CHARGE DES IMPÔTS DIRECTS

Place (%) occupée par chaque impôt dans le total



Annexe à la page 351

trop pesante, par le fait que les revenus supérieurs ne figurent pas d'une façon satisfaisante dans les statistiques de l'impôt global et des impôts cédulaires, ainsi que nous l'avons vu; ce qui signifie que les impôts directs reposent, et d'une façon disproportionnée, sur les épaules les plus faibles.

La répartition de la charge des impôts directs sur les branches de la production.

Cet examen présenterait un plus grand intérêt, si l'on avait des données certaines sur la répartition du revenu national entre les branches, mais qui font défaut.

Le tableau suivant donne une idée de la répartition de la charge [1].

	1915 %	1927-28 %	1931-32 %
Propriété bâtie	14.-	15.1	22.8
Propriété non bâtie	4.5	0.5	1.4
Valeurs mobilières	4.-	7.6	13.8
Entreprises commerciales et industrielles	10.-	21.2	15.6
Exploitation agricole	63.5	32.3	22.4
Services salariés	1.5	3.6	8.6
Professions libérales	0.5	3.4	2.1
Revenu personnel global	1.-	3.6	5.3
Plus-value spontanée des immeubles	—	5.-	—
Divers	1.-	1.5	2.5
Impôts extraordinaires	—	6.2	5.5
	100.-	100.-	100.-

Ces chiffres montrent que le gros de la charge des impôts directs qui, avant la réforme, reposait sur l'agriculture est, à présent, divisé et en grande partie transmis sur les autres branches. En effet, l'agriculture [2] en 1915 contribuait (impôt foncier et impôts agricoles) pour 66 %, tandis qu'à présent elle n'entre que pour 24 % au total de l'imposition directe.

---

(1) D'après les recettes constatées.

(2) Cf. aussi *supra* p. 345 note 6, pour les proportions d'après les recettes encaissées.

Causes de la prééminence des impôts indirects sur les impôts directs.

D'après ce qui a été exposé, il n'est pas difficile de préciser la destination de chaque catégorie d'impôts chez nous.

Un revenu moyen très chétif par habitant ne permet pas un grand développement de l'imposition directe et préconise l'imposition indirecte, dont l'application coûte moins et rend plus.

D'un autre côté, une grande partie du revenu national provient de l'étranger [1]. Ce revenu, pour la majeure partie, ne provient pas de capitaux évadés du pays, mais de capitaux, qui ont été gagnés à l'étranger, et dont le revenu est envoyé en Grèce, soit au bénéficiaire retiré soit à d'autres, sous forme de remises des émigrés. Ce mouvement de revenus, phénomène contraire à l'absentéisme et constituant une circonstance heureuse pour le pays, ne doit pas être empêché par une pratique fiscale mauvaise; il ne faut pas que ces revenus, taxés déjà une fois par les pays étrangers, soient lourdement taxés en Grèce, à moins que les pays étrangers ne les exemptent. Bien sûr on ne peut pas séparer ces revenus de ceux qui constituent une évasion de capital, mais en tout cas ils attirent des dispositions bienveillantes de la part du législateur. Ces revenus, par contre, s'ils sont consommés dans le pays, ils sont soumis à l'imposition indirecte et en augmentent le rendement. Or, l'État tâche d'éviter la double imposition de ces revenus, au point de vue des impôts directs, mais ne le fait pas dans le cas d'autres impôts.

Les exemptions introduites dans l'imposition directe sur une grande échelle, l'évasion fiscale frauduleuse, ainsi que l'évasion «légale» réalisée à travers les fentes de la législation, abaissent le rendement des impôts directs et augmentent, dans la même mesure, celui des impôts indirects: d'où l'écart entre ces deux catégories d'impôts est doublement augmenté.

Rendement préconisé dans la présente étude. Probabilités d'amélioration.

Le fardeau de la charge fiscale totale est, ainsi qu'il a été expliqué, trop grand pour qu'on puisse parler de son augmentation, même minime. Mais le problème d'une meilleure répartition existe

[1] Voir au tableau V de l'Annexe, et *supra* p. 348 note 1.

toujours et exige une solution urgente. Les modifications, indiquées dans la présente étude et tendant à une amélioration du rendement des impôts directs, emportent forcément une diminution équivalente des impôts indirects qui sont oppressifs pour les classes pauvres.

Voici la récapitulation de nos propositions :

	Millions de Drachmes-papier		
	Rendement de 1931-32 (1)	Rendement préconisé 1re étape	2me étape
Propriété bâtie	295.-	350.-	400.-
Propriété non bâtie	15.-	280.-	180.-
Valeurs mobilières	190.-	150.- (2)	150.- (2)
Entreprises commerciales et industrielles	200.-	350.- (2)	400.- (2)
Exploitation agricole	280.-	40.-	20.-
Services salariés	125.-	170.-	170.-
Professions libérales	20.-	30.-	30.-
Impôt synthétique	55.-	150.-	200.-
Divers	90.-	40.-	40.-
Total d'impôts directs	1.270.-	1.560.-	1.590.-
A ajouter :			
Impôts de mutations de capital (successoraux etc.)	230.-	250.-	250.-
	1.500.-	1.810.-	1.840.-

QUELQUES RÉFLEXIONS SUR L'APPLICATION DE L'IMPÔT SUR LE REVENU EN GRÈCE ET SUR LA POLITIQUE SUIVIE A SON ÉGARD

Quelles sont les conditions que la Grèce remplit pour la réussite de l'impôt sur le revenu ? Quelles mesures a-t-elle prises pour en assurer le meilleur résultat ?

D'abord, l'économie riche, à racines métropolitaines et coloniales, et la formation de gros revenus, qui constituent le fon-

(1) Au rendement du tableau I de l'Annexe nous avons ajouté les sommes qui, selon toute probabilité, seront encaissées au cours des années suivantes à titre d'arriérés ; c. à d. nous avons admis un pourcentage moyen de reliquats définitifs de 15 %. Les montants de 1930-31 étaient supérieurs (cf. *supra* p. 344), mais nous avons préféré pour la comparaison le rendement bas de 1931-32.

(2) Une partie de ces changements provient du transfert proposé des sociétés anonymes nationales à la catégorie D.

dement d'un impôt sur le revenu dans les pays industrialisés, font défaut en Grèce. En outre, les ressources invisibles, et les produits du pays qui sont des produits de luxe, subissent l'effet immédiat des crises. Ces conditions désavantageuses étaient-elles une contre-indication à l'introduction de l'impôt sur le revenu dans notre pays? Certainement non, mais l'imposition doit être plus pondérée.

Le temps de son introduction fut-il mal choisi?

L'impôt sur le revenu qui, outre sa fonction normale, a servi, pendant la grande guerre, de soupape de sûreté des finances, dans d'autres pays et notamment en Angleterre, est non pas un palliatif, une œuvre improvisée, mais le fruit d'une longue culture.

Que l'on se rappelle le cas de l'Angleterre. L'opinion publique n'y était guère favorable à l'impôt, qui ne fut établi que comme une mesure extraordinaire de guerre (période napoléonienne); lors de sa réintroduction après 1842, il ne fut établi qu'en échange de diminutions sur d'autres impôts et ne fut prolongé qu'à cause de nouvelles guerres. L'impôt, rendu définitif et fixé à des taux minimes, resta presqu' invariable jusqu'en 1907. Des générations entières entrèrent dans l'activité sociale et économique et en sortirent avec la conviction que l'impôt sur le revenu net était le moins lourd et le plus juste de tous les impôts. De plus, grâce à la stabilité aussi bien du système fiscal que du taux, l'impôt sur le revenu net entra lentement, et d'une manière imperceptible, dans la vie économique du pays, qui se familiarisa avec lui et le considéra enfin comme un de ses facteurs normaux. Peut-être le vieil adage anglais «an old tax is no tax» ne saurait-il mieux s'appliquer qu'à cet impôt. Les réformes qui suivirent et les mesures de guerre ont trouvé un terrain préparé. Et le système s'avéra tout à fait élastique et put s'adapter aux besoins de l'État en chaque circonstance.

Comment cette préparation fut-elle opérée en Grèce?

L'impôt de la loi ,ΓΩΛ' (de 1911) ne peut compter, vu sa constitution défectueuse et son échec. Or, le groupe des impôts sur les revenus (impôts: de guerre sur les bénéfices extraordinaires, sur les revenus nets, sur la plus-value spontanée des immeubles) et l'impôt extraordinaire sur la fortune, constituaient une réforme subite, une pure innovation pour le pays.

Cette réforme fut introduite en temps de guerre. Un pareil système, imposant l'inquisition sur une si grande échelle, eut ren-

contré, en temps normal, une réaction décisive de la part des contribuables, ainsi qu' en témoigne le précédent de l'abolition de l'impôt de 1909 (loi ,ΓΤΗΓ'). Mais de toutes les restrictions à la liberté et les interventions étatiques, nécessitées et tolérées pour la conduite de la guerre, l'inquisition fiscale était la plus supportable. La période de guerre passée, le système aurait pu continuer à être appliqué, avec certaines modifications légères restreignant les pouvoirs du fisc. Mais la loi fut mise au rancart pour un certain nombre d'années, après 1920, et la réforme demeura lettre morte; l'inquisition fiscale, appliquée effectivement en temps de paix, et surtout à des citoyens que la crise commençait à toucher ou dont la conscience contributive avait été émoussée à la longue par l'inertie de l'État, ne pouvait pas trouver bon accueil.

Les taux de l'impôt furent, même au début, mais notamment plus tard, tellement élevés qu'on ne peut pas parler d'une introduction normale de l'impôt dans l'économie du pays. En effet, si l'application—ou l'augmentation—de tout impôt, même léger, dérange l'équilibre économique préexistant, que dire d'une politique qui, par le groupe de tous ses impôts, prélevait quelquefois le tiers, et même la moitié, du revenu? On était d'un coup arrivé au sommet de la courbe, sans passer par les étapes nécessaires. Ce qui est pire, l'application effective des impôts et, par conséquent, cet ébranlement de l'équilibre n'a pas eu lieu pendant que les revenus, c. à d. le facteur principal, étaient en train—ou venait—de se former, mais après plusieurs années, au cours desquelles un équilibre s'était complètement établi et où quelquefois, par suite de changements survenus entre-temps, l'on se trouvait devant un équilibre et une capacité de paiement tout à fait différents de ceux présupposés par la loi; d'où: oppression des contribuables, impossibilité pour eux de se conformer à leurs obligations, amnistie fiscale, relâchement de la conscience contributive etc.

La constitution même de la réforme était défectueuse: l'imposition de la propriété non bâtie et de l'exploitation agricole, qui jusqu' alors constituait les $^2/_3$ du total des impôts directs, fut laissée, de fait, hors de la réforme. Certainement, le soulagement préconisé des classes agricoles devait diminuer leur contribution, mais elles avaient droit à un système plus équitable que n'était pas le régime mort-né de la catégorie E.

En recherchant «la cause et l'effet», on ne peut pas préciser si une directive fausse —ou l'absence de directive— fut la cause de la rafale des 140 lois qui ont modifié la loi réformatrice de 1919, ou si, au contraire, des modifications injustifiées ont fait l'impôt dévier. Nous sommes plutôt disposés à incriminer tous ces deux événements incontestables et leur imputer l'instabilité du système pendant sa courte vie.

Quelles étaient les mesures prises pour l'Administration et la Juridiction fiscales?

En effet, ces deux branches, qui devaient appliquer la réforme, n'ont pas reçu, de prime abord, l'attention qu'elles nécessitaient. Leur importance ne fut pas reconnue, comme dans d'autres pays.

Invoquer de nouveau l'exemple de l'Angleterre; Mc Culloch, commentant le fait que pendant un demi-siècle la littérature des finances publiques était inexistante, alors qu'elle était florissante dans les autres pays, attribuait ce fait à ce que l'application des lois ne donnait pas lieu à des plaintes; Pigou aussi relève la dextérité de l'Administration financière qui, à juste titre, constitue un sujet d'orgueil pour l'Angleterre.

Chez nous, malgré les progrès unanimement reconnus dans l'Administration, on ne peut pas encore prétendre avoir atteint le point souhaitable. En ce qui concerne le Contentieux fiscal, il ne s'est organisé que très lentement.

Le facteur psychologique comment a-t-il été envisagé?

On a dit qu'un impôt sur le revenu nécessite une longue culture politique du peuple et implique une utilisation judicieuse de ses sacrifices par l'État. Rien n'est, peut-être, plus juste que cela, et l'exemple des pays bien organisés le confirme.

La Grèce, malheureusement, ne se trouve pas encore au point désirable. L'aversion, éprouvée dans tous les pays et dans tous les temps pour l'impôt direct, est encore plus forte dans notre pays. Peut-être est-ce la répugnance des anciens grecs pour toute restriction à la liberté qui renaît en nous? De plus, le haut civisme des Athéniens, qui se soumettaient à des sacrifices énormes, s'est un peu altéré à la longue, par suite de l'occupation des conquérants. Dans ce pays, où l'on peut, cependant, citer tant d'actes de patriotisme—héroïsme sur les champs de bataille ou générosité inlassable des évergètes—le sens du devoir fiscal n'est pas encore suffisamment développé. Cela tient probablement à ce que l'édu-

cation politique du pays n'est pas encore complètement mûre.

La réforme ne s'est pas trouvée, donc, ni au début ni ultérieurement, dans des conditions tout à fait favorables pour son développement et sa réussite complète. Mais cela ne peut pas donner lieu à contester le bien fondé de son établissement. Son introduction fut une inspiration heureuse; elle a constitué un grand pas en avant; elle fut encore dictée par la force des choses, nécessitée par les conditions de la guerre: tout honneur est dû au réformateur.

PERSPECTIVES POUR L'AVENIR

L'impôt sur le revenu est maintenant un fait accompli, en Grèce. Les grandes oscillations ont passé déjà, et l'on peut s'attendre à une directive plus stable dans l'avenir. Il a commencé d'entrer comme facteur normal dans la vie économique. Son rendement a marqué un progrès très important. La charge des impôts directs qui, dans le passé, reposait principalement sur l'agriculture, s'est, en grande partie, déplacée sur les autres branches de la production. Le contribuable contracte l'habitude d'accomplir son devoir fiscal. L'administration financière a acquis plus d'expérience. La justice, en matière de contentieux fiscal, est rendue avec plus d'attention et dans un cadre tout à fait scientifique. On peut, donc, s'attendre à une meilleure application des principes de l'imposition et à un rendement encore supérieur. Ces progrès permettront à compléter la législation et à instaurer une répartition plus équitable de la charge fiscale.

Tous les indices semblent dorénavant assurer tout succès à l'impôt sur le revenu.

TABLE DES MATIÈRES

PREMIÈRE PARTIE

LES IMPÔTS DIRECTS EN GRÈCE AVANT LA RÉFORME DE 1919

CHAPITRE PREMIER

Aperçu historique.

Page

Considérations générales 1
Les impôts directs dans la Grèce Antique 1
" " " *dans l'Empire Byzantin* 8
" " " *sous la Domination Turque* 10
" " " *pendant la Révolution* 12
" " " *depuis la Libération de la Grèce jusqu'en 1909* 13
" " " *de la Grèce depuis 1909 jusqu'à la réforme de 1919* 15

CHAPITRE II.

Les impôts directs en vigueur en Grèce au moment de la réforme de 1919.

Description générale 19
A. Imposition de la production foncière 19
B. Imposition de la propriété immobilière, bâtie ou non bâtie .. 23
C. Imposition des valeurs mobilières, des entreprises industrielles et commerciales, des professions libérales et des salariés. 24
D. Imposition du revenu personnel global 25
Examen de certains impôts sur le revenu antérieurs à la réforme 25
a) Impôt sur les valeurs mobilières 25
b) Impôt personnel sur le revenu net global 27
c) Impôt de guerre sur les bénéfices extraordinaires 32

DEUXIÈME PARTIE

LA RÉFORME DES IMPÔTS DIRECTS EN GRÈCE EN 1919

CHAPITRE PREMIER

Considérations générales.

Les trois lois de la réforme 35
Fins visées par l'introduction de l'impôt sur les revenus 35
Le régime originel de l'impôt sur les revenus 40

Page

L'évolution ultérieure du système
[Premières difficultés. — Directives économiques après le désastre micrasiatique; influence de la crise mondiale d'après guerre. — Politique de finances publiques «héroïques»; efforts du trésor angoissés par l'instabilité politique; stabilisation monétaire; nouveau désastre financier.—Mêmes tergiversations sur le terrain des impôts directs; accumulation d'arriérés; liquidation et ajournement].... 41

CHAPITRE II.

Revenus de la propriété bâtie.

Impôt foncier de la catégorie A

Historique..... 48
Le système d'impôt en vigueur
[Assiette.— Constatation.— Exemptions]..... 48
Remarques générales
Cadastre..... 51
Rente foncière..... 53
Caractère réel ou personnel de l'impôt..... 55
Universalité de l'impôt. Politique financière..... 56
Rendement de l'impôt. Possibilité d'augmenter cette recette..... 61
Conclusion..... 64

CHAPITRE III.

Revenus de la propriété non bâtie et bénéfices des exploitations agricoles.

Impôt foncier de la catégorie B. Impôt sur le revenu de la catégorie E. Autres impôts.

Considérations Préliminaires..... 65
Le système d'impôts en vigueur
1) Impôt foncier sur la propriété non bâtie..... 68
Revenus des terres affermées (impôt de la catégorie B)..... 68
2) Impôts sur les exploitations agricoles..... 69
a) Impôt sur l'exploitation agricole du tabac..... 69
b) Impôt sur l'exploitation agricole des raisins secs
[Raisins secs de Corinthe (noirs).— Sultanine (raisins secs blancs)] 71
c) Impôt sur l'exploitation agricole de l'olivier
[La dîme.— L'impôt à l'exportation]..... 74
d) Impôt sur l'exploitation agricole des autres produits
[Impôt sur le revenu net.— Impôt sur la production agricole brute.— Impôt stremmatique.— La dîme.— Impôt provisoire sur la production agricole.— Impôt sur certains autres produits].... 76
e) Impôt sur l'élevage..... 81
3) Imposition des forêts et mines..... 83

Remarques générales Page

Place occupée par l'impôt foncier de la propriété non bâtie et les impôts agricoles dans le budget 84

La nature spéciale du revenu de la production 85

La propriété foncière et l'exploitation agricole par rapport à l'incidence ou translation de l'impôt 90

Exemptions fiscales. Le «standard of life» agricole. Inaliénabilité du «homestead» agricole. Impôts ayant un caractère d'amende 94

Mérites et inconvénients des impôts agricoles appliqués en Grèce [Impôt d'après l'étendue de la terre (stremmatique).— Dîme et autres impôts sur le produit brut.— Impôts à l'exportation.— Impôt par tête d'animal.— Impôt de la catégorie E] 96

La charge fiscale des différents produits [Tabac.— Raisins secs.— Produits de l'olivier.— Autres produits.— Élevage.— Charge totale de l'agriculture] 103

La question du cadastre 109

Législation comparée 112

Conclusions et solutions proposées

L'établissement de l'impôt sur le revenu est-il possible? 116

Forme du système proposé 122

Programme de réforme graduelle du système fiscal 124

Rendement du nouvel impôt 124

Epilogus 126

CHAPITRE IV.

Revenus des valeurs mobilières.

Impôt de la catégorie C. Imposition des sociétés anonymes nationales

Impôt de la catégorie C.

Considérations préliminaires 127

Classe ***a***.

[Assiette et constatation de l'impôt.— Exemptions] 127

Classe ***b***.

[Assiette et constatation de l'impôt.— Exemptions] 129

Classe ***c***.

[Assiette et constatation de l'impôt.— Exemptions] 130

Imposition des sociétés anonymes nationales

Historique 132

Système actuel d'impôt 134

Autres faveurs et exemptions accordées à la société anonyme .. 135

Double imposition 136

Législation comparée 137

Remarques générales
Sociétés anonymes nationales — Page
[La société anonyme comme sujet d'imposition.— Considérations pour la Grèce] 139
Intérêts d'obligations nationales 156
Les autres intérêts 157
Revenus de placements à l'étranger 159
Incidence de l'impôt. La politique fiscale relativement à l'afflux de capitaux de l'étranger 159
Rendement de l'impôt 173
Conclusion 174

CHAPITRE V.

Bénéfices d'entreprises commerciales et industrielles.

Impôt de la catégorie D et impôt de la patente.

La forme originelle de l'impôt et son évolution 176
Le système d'impôt en vigueur
Impôt de la patente
[a) général, b) sur les sociétés anonymes, c) des entreprises de navigation maritime, d) des entreprises de tabac] 183
Impôt de la catégorie D sur le revenu net 184
Imposition des sociétés anonymes étrangères 190
Remarques générales
Difficultés particulières à l'imposition des entreprises commerciales et industrielles
[Place occupée par cet impôt dans le cadre de nos recettes.— Considérations sur les éléments du bénéfice d'entreprise en Grèce.— L'élément de l'estimation dans le calcul du bénéfice imposable.— Incidence de l'impôt.— Caractère réel ou personnel de l'impôt. Proportionnalité ou progressivité] 191
Le système approprié à la Grèce
[L'expérience des systèmes appliqués jusqu'à présent.— Schéma du système d'impôt définitif] 214
Rendement des impôts sur les entreprises commerciales et industrielles. Évasion fiscale 218
Répartition des revenus et de la charge fiscale 221
Conclusion 222

CHAPITRE VI.

Rémunérations des services salariés.

Impôt de la catégorie F.

Historique 223

Le système d'impôt en vigueur Page
[Assiette et constatation.— Exemptions] 223
Remarques générales et Conclusions 224

CHAPITRE VII.

Rémunérations des professions libérales.

Impôt de la catégorie G. Impôt de la patente

Historique 228
Le système d'impôt en vigueur
Impôt de la patente 228
Impôt de la catégorie G sur le revenu net
[Assiette.— Constatation.— Exemptions] 229
Remarques générales et Conclusions 230

CHAPITRE VIII.

Impôt synthétique complémentaire sur le revenu net global.

Historique
Forme originelle de l'impôt en 1919
[Assiette de l'impôt.— Femme mariée.— Exemptions.— Déductions et progressivité.—Revenu effectif.—Revenu présumé.—Déclaration]. 233
Période de 1920 à 1925
[Année 1920-21 : changement de progression ; déductions de pertes de capital.— Année 1921-22 : revenu présumé de la production agricole brute.— Année 1922-23 : augmentation de l'impôt et disposition au service de l'emprunt forcé.— Année 1923-24 : extension de l'impôt à tous les revenus personnels tirés de Grèce et à certains profits de capital ; extension du système indiciaire aux valeurs mobilières.— Année 1924-25 : nouvelles exemptions] 235
Période de 1925 à 1927
[Année 1925-26 : remaniement de l'impôt destiné désormais à frapper les revenus moyens et élevés.—Nouvelles modifications en 1925-26 ; échelle en monnaie d'or abaissant la charge.— Année 1926-27 : commissions de contrôle] 239
Années de 1927 à 1930. Période d'application véritable de l'impôt. Apurement du passé
[Année fiscale 1927-28.— Année fiscale 1928-29.— Année fiscale 1929-30] 244
Introduction du système indiciaire en 1930 245
Le système d'impôt en vigueur
Personnes assujetties 245
Minimum exonéré. Charges de famille 246

Page

Taux de l'impôt 246
Revenu effectif imposable 248
Revenu présumé. Système indiciaire. Minimum imposable 249
Exemptions de l'impôt 251
Déclaration 252

Remarques générales

Orientation nouvelle du système 252
L'expérience de l'application de l'impôt sur le «revenu produit» de 1919. Causes de son insuccès 256
Rapport entre certaines catégories de dépenses et de revenu... 259
Quelques notes de législation comparée quant à l'imposition du «revenu produit» 266
Dispositions de certaines législations étrangères pour l'évaluation du revenu global imposable sur la base des dépenses .. 268
Le nouveau régime par rapport à l'épargne et à l'afflux de capitaux dans le pays 270
Les difficultés dérivant des revenus de valeurs mobilières et des revenus de l'étranger 274
L'élimination de l'arbitraire et des inconvénients du contrôle. Le principe de la certitude dans l'impôt 277
Le nouveau régime punitif de la dépense. Sa fiscalité 280
Simplicité, mais, par contre, insuffisance, incohérence et fragilité de notre système indiciaire. Ses effets sur certains impôts cédulaires et sur l'économie individuelle 282
L'impôt, même sous le nouveau régime, repose principalement sur le «revenu produit» 285
Le principe de la capacité de paiement. Personnalité. Progression. Minimum exonéré. Charges de famille 286
L'éclectisme du système fiscal moderne implique, dans l'impôt personnel global, la taxation du «revenu produit» d'après la «capacité de paiement» 292
Rendement de l'impôt. Évasion fiscale. Répartition des revenus.. 294

Conclusion 300

CHAPITRE IX.

Procédure de constatation et perception de l'impôt.

Administration et contentieux fiscal

Considérations préliminaires 304
Administration 305
Le contrôle fiscal établi par la législation de l'impôt sur les revenus
Déclaration 305

Page

Pouvoirs du fisc 306
Secret bancaire 307
Répression des actes frauduleux et de l'évasion fiscale 309
Secret professionnel du commerçant 309
Commissions de contrôle 311
Sanctions administratives 312
Entente de l'autorité et du contribuable 314

Contentieux

Fins visées par la juridiction fiscale 316
Application du principe de la séparation des pouvoirs. Séparation de la juridiction administrative et de la juridiction ordinaire 318
Le principe de la publicité en contraste avec le maintien du secret professionnel 320
Caractère et organisation des tribunaux fiscaux 320
Tribunaux (commissions) en premier ressort 323
Tribunaux d'appel : Cour des Comptes et Commissions Régionales de 2me Degré 325
Recours en cassation. Conseil d'État 326

Perception de l'impôt 328

Sanctions pénales 329

Amnistie fiscale 330

ADDENDUM

MODIFICATIONS RÉCENTES A LA LÉGISLATION

Impôt sur les revenus de la propriété bâtie 332
Impôt sur les rémunérations des services salariés 333
Impôt synthétique personnel sur le revenu net global 333
Procédure de constatation 335

TROISIÈME PARTIE

CONSIDÉRATIONS FINALES ET CONCLUSIONS

Vue d'ensemble du système des impôts directs en Grèce

Évolution du système et schéma d'amendements indispensables 336
Universalité de l'imposition. Exemptions. Politique fiscale 337
Uniformité de l'imposition. Capacité de paiement. Progressivité. Minimum exonéré 338
Discrimination de la matière imposable. Niveau des taux 340

Les impôts directs dans le système fiscal de la Grèce Page

La marche des impôts directs depuis 1914 jusqu'à ce jour..... 342
Place occupée par les impôts directs dans le système fiscal.... 344
Évasion fiscale..... 346
Constitution et répartition du revenu national..... 347
Charge fiscale générale de la Grèce..... 348
La charge des impôts directs en Grèce..... 349
La répartition de la charge des impôts directs sur les branches de la production..... 351
Causes de la prééminence des impôts indirects sur les impôts directs..... 352
Rendement préconisé dans la présente étude. Probabilités d'amélioration..... 352

Quelques réflexions sur l'application de l'impôt sur le revenu en Grèce et sur la politique suivie à son égard..... 353

Perspectives pour l'avenir..... 357

Table des matières..... 359
Liste des tableaux..... 367
Index..... 368
Bibliographie..... 377
Annexe.

LISTE DES TABLEAUX

	Page
Barème de l'εἰσφορά	6
Les impôts directs avant 1909	14[1]
Statistique de l'imposition de la propriété bâtie	57[1]
" " " " " " "	58[1]
Cultures et production agricole de la Grèce en 1928	67
Production, exportation etc. des raisins secs	73[4]
" " " de l'huile	101[1]
Bénéfices, dividendes etc. des sociétés anonymes	149[2]
" " " " " "	150[1]
Échelle des taux de l'impôt de la patente	184[1]
Importation et exportation de la Grèce	193[2]
La marine marchande de la Grèce	195[1]
Statistique de l'impôt de guerre sur les bénéfices extraordinaires	197[2]-198
L'industrie de la Grèce	199[1]
" extractive de la Grèce	201[1]
Les primes d'assurance en Grèce	202[1]
Statistique de l'impôt de la catégorie D (sur le revenu net des entreprises commerciales et industrielles) I, II, III	204[1a]
Statistique de l'impôt de la patente, I, II	206[b]
Salariés en Grèce	226[3]
Statistique de l'impôt de la catégorie G (sur le revenu net des professions libérales)	231[1]
Échelle des taux de l'impôt synthétique sur le revenu global	247
Échelle du revenu présumé à l'impôt synthétique	250
Dépenses mensuelles, en moyenne, par famille à Athènes	264
Diagramme sur la marche du cycle économique	266[1]
Rendement de l'impôt synthétique sur le revenu global	295
Statistique " " " " " "	296[1]-297[1]
Échelle des taux " " " " "	334
Barème de l'évolution des impôts directs	336[1]
Charge comparée des impôts cédulaires	340[1]
Charge globale de l'impôt cédulaire et de l'impôt synthétique	340[2]
Charges comparées	348 -350
Répartition des impôts directs sur les branches de la production	351
Rendement préconisé des impôts directs	353
Rendement des impôts directs en Grèce de 1919-20 à 1931-32	Tabl. I et II Annexe
Les impôts directs en Grèce avant et après la réforme de 1919	" III "
Total des charges fiscales en Grèce en 1930-31	" IV "
Balance des paiements de la Grèce	" V "

INDEX[1]

Absentéisme, 96, 252.
Actions, v. valeurs mobilières.
Administrateurs, tantièmes etc., v. valeurs mobilières.
Administration, 305, 355-6 ; voir aussi constatation, recouvrement, Éphore, Trésorier.
Agriculture, généralités 65-7 ; exploitation agricole v. mot.
Allemagne, 52, 95, 109-10, 112, 116, 118, 138, 172, 179, 215, 227, 263, 267-8, 271, 278, 290, 343.
Amende, v. sanctions ; impôt d'—, v. impôt.
Amnistie, fiscale 330 ; v. aussi arriérés.
Amortissement, 196, 208, 209.
Angleterre, 12, 51, 53, 54, 62, 90, 92-3, 114-5, 118, 137-8, 153, 157, 158, 161, 178, 192, 215, 227, 253, 259, 260-1, 267, 275-6, 291, 292, 294, 310, 311, 315, 339, 346, 354-57.
Ἀνόνα (anona), 10.
Ἀντίδοσις, 4.
Aristote, 7.
Arriérés, Impôts— 46, 244, 330.
Asie Mineure, désastre d'— 41, 43, 44, 169.
Α. Σ. Ο., v. exploitation agricole.
Assurance, 195, 202-3, 249.
Athènes, 4, 58, 110, 264, 356.
Automobile, v. indices.
Autriche, 112, 116, 267, 343.

Banques, 26, 45, 202-3 ; secret bancaire 277, 307-8.
Bâtiments, v. propriété bâtie.
Belgique, 90, 112, 113, 118, 262, 268-9, 291, 295, 339, 345.
Bénéfice, voir entreprise, entreprises commerciales et industrielles, exploitation agricole.
Bénéfices extraordinaires, Impôt de guerre sur les— 18, 25, 32-3, 197-8, 346 ; spécial des sociétés anonymes, 132-3, 156, 347.
Bulgarie, 104, 345, 349, 350.
Byron, 12.
Byzance, 8-10, 118.

Cadastre, 23, 51, 109, 112, 116, 118 ; système proposé 122.
Cafandaris G., 41, 44, 45, 47, 55, 66, 79, 80, 82, 97, 118, 181, 242-4, 258-9, 282, 296.
Canot, v. indices.

[1] Il contient aussi les noms des Chefs de Cabinet, des Ministres des Finances et des Sous-secrétaires d'État aux Finances, cités.

Capacité de paiement, 286-7, 292, 338.
Capital, placement de— à l'étranger et afflux de— de l'étranger, revenus de provenance étrangère 159-174, 235, 270-4, 352 ; profits de— 178 237 ; pertes de— 235 ; impôt extraordinaire v. fortune.
Capitaux : fonciers 86-93 ; mobiliers 86-93 ; personnels 86-93, 224.
Capodistrias J., 12-3.
Casier, de contribuables 259.
Catégories (cédules) 40 ; — *A* v. propriété bâtie ; — *B* v. propriété non bâtie ; — *C* v. valeurs mobilières ; — *D* v. entreprises commerciales et industrielles ; — *E* v. exploitation agricole ; — *F* v. services salariés ; — *G* v. professions libérales.
Cédules, v. catégories.
Célibataire, imposition des— 7, 291.
Céréales, 19, 76, 93 ; v. aussi exploitation agricole.
Charge fiscale, —des produits agricoles 103-109, 221 ; voir aussi exploitation agricole ; — des autres impôts voir chaque impôt ; — générale 348-351.
Cheval, de luxe v. indices.
Χειρωνάξιον, 3.
Χορηγία, 4.
Χρυσάργυρον, 9.
Classiques, imposition aux temps— 3.
Cofinas G., 17, 44, 46, 47, 237, 241, 252, 316-7, 320, 324, 325.
Commerce, tabac voir patente ; navigation, communication, assurance, industries, industries extractives, banques, voir mots ; intérieur 201, 203 ; extérieur 193, 203.
Commissions, —de contrôle (consultatives etc.) impôt sur le revenu 178, 181, 217, 242, 278, 305, 311, 323, collèges de contribuables 179 ; impôt sur les bénéfices de guerre 33 ;— pour l'étude des impôts directs 47 ;— pour l'étude de la Navigation 194 ; v. aussi juridiction.
Communication, navigation v. mot ; autres 202-3.
Compromis, fiscal 314.
Comptoir Central du Raisin de Corinthe (CCRC), v. exploitation agricole.
Condylis G., 79.
Conseil d'État, 183, 251-2, 318, 326.
Constatation d'impôts, dispositions spéciales 33, 48, 127, 129, 130, 223, 229, 235, 252, 335 ; dispositions communes 304-328.
Constitution, 36, 327.
Contentieux, fiscal 33, 304, 316-28.
Contribuables, ligue de— hellènes 285.
Contrôle, fiscal 242, 259, 277-80, 305-15.
Coopératives, sociétés, v. sociétés coopératives.
Coromilas L., 28.
Corporations, —tax, anglaise 137 ; américaine 138.
Coumoundouros A., 14.

Cour des Comptes, 251-2, 325.
Crète, 20-3, 25, 101, 176.
Crise économique, chute des revenus 43.
Cycle économique, instabilité des revenus dans un— 265-6.

Déclaration, 305 ; v. aussi constatation.
Délyannis B., 47, 61, 209, 328.
Démertzis C., 19, 25, 31, 36, 160.
Démosthène, 5.
Dépense, rapport entre les— et le revenu, la— comme base d'imposition, 254, 259-66, 258-9, 280-1 ;— mensuelles par famille à Athènes 264.
Διάγραμμα, 5.
Dîme, v. exploitation agricole.
Diomède A., 166, 202.
Diplomatiques agents, 251.
Discrimination, de la matière imposable 278, 340.
Dividendes, v. valeurs mobilières.
Djizyah, 11-2.
Domestique, v. indices.
Donation, v. succession.
Doris, 94, 109.
Dot, v. succession.
Δωτῖναι, 2.
Double imposition, 136, 148, 159-72, 308, 347.
Drossopoulos J., 166, 170, 202.

Éclairage, 202.
Égypte, 97.
Eftaxias A., 17, 26-7, 110, 355.
Élevage, v. exploitation agricole.
Einkommensteuer, v. Allemagne, Autriche.
Εἰσφορά, 4, 5.
Émigrés, remises d'— 276, 352.
Émoluments, v. salariés et valeurs mobilières.
Emprunt, forcé 42, 236.
Entreprise, éléments du bénéfice d'— : commerciale et industrielle 191-212 ; agricole 85-90.
Entreprises commerciales et industrielles, impôt ancien de la patente 15, 24, 176 ; *sociétés anonymes* nationales et étrangères, v. mots ; *droit fixe de la patente* 177 ; *impôt de la patente* général, 180, 183-6, 216-7, 242, 325 ; sur les sociétés anon., 176, 180, 186, 325 ; sur la navigation, 180, 187, 325 ; sur les entreprises de tabac, 182-3, 187, 325 ; *impôt sur le revenu net* (catégorie D) 40, 176, 184 ; *rendement de l'impôt* 218-20 ; *secret professionnel* v. mot. — *privilégiées* 210 ; bénéfice, v. entreprise ; *charge fiscale* 204-8, 221.
Éphore, éphorie 305 ; v. aussi constatation.
Épargne, 270-4, 337, v. capital.

Ἐπίδοσις, 4.
Ἐπικεφάλαιον, 3.
Épire, 22, 23, 25.
Équilibre économique, 85-90, 122-23, 254, 364-7.
Ἑστίασις, 4.
États-Unis d'Amérique, 90, 95, 118, 138, 161, 163, 227, 262, 266-7, 271, 291, 310.
Éthiques, principes— dans l'imposition 286.
Étranger, v. capital, v. entreprises commerciales et industrielles, v. agents diplomatiques.
Eulambios M., 59, 146, 202, 271.
Évasion fiscale, 153, 218, 274, 294, 309, 346, «— légale» 347.
Évasion fiscale internationale, 308, 347.
Exemptions d'impôt, cédulaires, 27, 48, 51, 58-60, 94, 127, 129, 130, 135, 190, 223, 229, 234, 239, 251, 276, 332, 337.
Existence, v. Minimum d'—.
Exploitation agricole, impôts sur— : impôts *anciens* 20-23. *Cultures et production* 67. *Revenu net* (catégorie E) 65, 77, 107, 116, 118, 122. *Tabac* dîme, 20, 69, 70, 98, 103-4. *Raisin sec* : noir (Comptoir Central du Raisin de Corinthe, ***Α. Σ. Ο.***) 71, 105 ; blanc (sultanine) 71, 74, 106. *Olivier* : dîme, 20, 75, 98, 106 ; impôt à l'exportation, 75, 106. *Autres produits* : impôt sur le revenu net v. *supra ;* impôts anciens, 15, 19-23 ; impôt sur la production agricole brute, 77, 107 ; impôt stremmatique (d'après l'étendue) 78, 80, 96, 107, 120 ; dîme, 79, 98, 170 ; impôt provisoire sur la production agricole, 80, 107 ; impôts spéciaux sur certains produits (les cocons, l'opium et le pavot ; les figues ; les huiles de graines oléagineuses ; etc.), 20, 81, 107. *Élevage* impôt sur le revenu net, 81-2, 108 ; impôt sur les chèvres, les moutons et les porcs, 22, 82, 102, 108 ; impôt sur les animaux abattus, 82. *Dîme et impôts sur le produit brut* 20, 47, 70, 77, 79, 80, 81, 98, 99. *Impôts d'après l'étendue* 78, 80, 96. *Impôts à l'exportation* 20, 74, 75, 76, 81, 100. *Impôts par tête d'animal* 82, 102. *Charge fiscale* 103, 108-9. *Revenu «présumé»* 236. *Système d'imposition proposé* 116-126. *«Standard of life» agricole* 94.
Exportation, impôt à l'— : v. exploitation agricole ; — v. patente ; commerce d'— v. mot.
Eynard, 12.

Famille, charges de— 234, 246, 281, 286, 290 ; impôt de— 29, 270 ; dépenses par— 264 ; v. aussi femme mariée, célibataires.
Femme mariée, 234.
Finances, politique de— «héroïques» 44 ; désastre de 1932, 46 ; politique financière, v. exemptions, universalité, capital.
Fisc, pouvoirs du—: 306 ; agent du—, v. Éphore, v. aussi contrôle, constatation, recouvrement ; fiscalité, 280 ; buts non— dans l'imposition — 286, 293.
Foncier, impôt—, v. propriété bâtie et propriété non bâtie ; rente—, v. mot.
Fonds publics, v. valeurs mobilières.

Forêts, impôt sur les— 83.
France, 52, 62, 92, 112-3, 118, 122, 138, 139, 267-8, 271, 274, 291, 293, 295, 310, 339, 345, 346, 349, 350.
Fortune, impôt extraordinaire sur la—, 347.

Gonatas S., 44, 82, 237.
Goodwill, 178 ; v. aussi capital (profits de—).
Gotsis C., 44, 46, 78, 119, 133, 239.
Gounaris D., 26, 43, 77.
Grèce antique, 1 - 8.
Grundbuch, 109 - 10.
Guerre, v. bénéfices extraordinaires, fortune.
Γυμνασιαρχία, 4.

Hadjikyriacos Al., 241.
Haratch, 11, 13.
«*Holding*», voir Sociétés.
Hollande, 139.
Homériques, imposition aux temps—, 2.
«*Homestead*» «*Hofrecht*», agricole 94.
Huile, voir exploitation agricole.

Importation, voir commerce.
Impôt, v. catégories et synthétique ;— à caractère d'amende, 94 ; théories sur l—, 287; v. aussi capacité de paiement; principes économiques dans l— 286 ; principes éthiques dans l'— 286 ; buts non fiscaux de l'— 286, 293 ; double, v. double imposition ; proportions des impôts v. à chaque impôt, aussi 344.
Incidence, des impôts : 90, 91, 93, 159, 171, 212-3, 273.
Income tax, voir Angleterre, États-Unis.
Indices, pour l'évaluation du revenu ou de l'impôt, 33, 237, 242-3, 245, 249, 258, 268-70, 272, 277, 279, 282-6, 288, 300, 302.
Indirect, impôt, 44, 352.
Industrie, 198-201, 203, 208, 209 ;— extractives, v. mines ; immobilière, v. propriété bâtie.
Inquisition, fiscale, 307.
Intérêt, 85-90.
Intérêts, comme revenus, v. valeurs mobilières; déduction d'— v. à chaque impôt.
Ioniennes, Iles, 15, 19-22, 27, 75.
Italie, 52, 87, 113, 118, 125-6, 139, 141, 219, 227, 267, 271, 275, 291, 295, 343, 345, 346, 349, 350.

Juridiction, fiscale 278, 316-20, 355-6; organisation des tribunaux 320-8.

Καπνικόν, 9.
Körperschaftssteuer, 138.
Κτηματολόγιον (byz.), 9.
Laconie, 15, 19-22, 75.
Ladopoulos E., 237.

Λειτουργία, 4.
Lesbos, 21, 75, 101, 332, 336.
Libération de la Grèce, les impôts directs depuis la— 13.
Lidorikis, 12.
Loterie, voir succession.
Loverdos S., 160, 171, 332, 336.
Loyer, voir indices.

Macédoine, 22-3, 25.
Marine, voir navigation.
Maris G., 44, 47, 61, 80, 133-4, 166, 182, 227, 245, 307, 326.
Mavromichalis C., 17, 110.
Métayage, 65.
Μετοίκιον, 4.
Michalacopoulos A., 46, 66, 78, 133, 160, 170-1, 194, 239.
Mines, impôt sur les— 83.
Minimum d'existence, 94, 108, 109, 241, 246, 290.
Minimum exonéré, 94, 246, 286, 290-1, 338.
Minimum imposable, 249.
Minoïques, imposition aux temps— 3.
Monnaie, fluctuations de la— 241, 257 ; stabilisation monétaire, v. mot; échelle de taux en— d'or 241.
Mycènes, 3.
Mylonas A., 47, 66.

Nationalisation du sol.
Navigation, Marine marchande nationale 16, 44, 180, 187, 194-196 ; —étrangère 186-7, 190-1 ; commission pour l'étude de la—, 194-6.
Négreponte M., 32, 36, 77, 233, 354-7.

Obligations, voir valeurs mobilières.
Olivier, voir exploitation agricole.

Paiement, v. capacité de paiement ; v. perception.
Pangalos Th., 44, 45, 47, 79, 133, 180, 240-2.
Papanastassiou A., 66, 104, 110, 118.
Patente, impôt de la— ; v. entreprises commerciales et industrielles, salariés, et professions libérales.
Pénalités, v. sanctions.
Perception, —des impôts 304, 305, 328-9.
Personnel, impôt 55, 213, 338.
Philosophes grecs, v. Platon, Aristote.
Physiocrates, 90.
Pisciculture, 81,
Plastiras N., 44, 82, 237.
Platon, 6, 7, 95, 117, 291.
Plus-value, Impôt sur la— spontanée de la propriété immobilière 35, 53-4 ; v. aussi capital.

Population, 65, 109, 192.
Πορνικόν, 4.
Poste (byz.), 4.
Privilégiées, entreprises, v. entreprises commerciales et industrielles.
Précas A., 45, 79, 119.
Procédure, v. constatation et perception.
Production, revenu de la— agricole 85 ; v. aussi exploitation agricole.
Professions libérales, Impôts sur les—: impôt ancien de la patente 24 ; droit fixe de la patente 177 ; impôt nouveau de la patente 180 ; impôt sur le revenu net (catégorie G) 229-30.
Profit, v. capital, et entreprise.
Progressif, impôt—, progression, 213-4, 234, 235, 247, 257, 286, 289, 338.
Proportionnel, Impôt 213, 338.
Propriété immobilière bâtie, Impôts sur la— 15, 23, 48-64, 332 ; industrie immobilière 54, 60-1 ; rendement— 61 ; v. aussi plus-value, et surrevenu.
Propriété immobilière non bâtie, Impôt sur la— 23, 40, 54, 65, 68, 116, 118, 122.
Protectionnisme, 92, 93.
Protopapadakis P., 43, 77, 237.
Publicité, 3:0 ; v. aussi secret professionnel.

Raisin, voir exploitation agricole.
Recouvrement, voir perception.
Réel, impôt, 55, 213, 292, 338.
Réforme de 1909, des impôts directs 15, 354-5.
Réforme de 1919, les impôts directs en vigueur au moment de— 19 ; le régime originel de la— 35, 40, 346-7 ; critique 354-7.
Rendement d'impôts, 61, 124, 173, 218-20, 226, 294-7, 352 ; préconisé, 352.
Rente foncière, 53.
Répoulis E., 37.
Réserves, 210-1 ; v. aussi sociétés anonymes.
Revenu: «produit» et «effectif» 215, 234, 248, 256, 266, 272, 285, 292, 300 ; «consommé» et «présumé» 183, 215, 234, 236, 249, 254, 272, 280, 300, v. aussi dépense ;— national 84, 193; instabilité du— 43, 265-6, 347, 350.
Revenu personnel global, impôts anciens 25, 27, 29 ; pour le régime actuel v. synthétique.
Revenus, répartition des—, catégories : *A* 57-8, *D* 204-8, 221, *G* 231 ; gén. 347 ; synthétique 261, 294-9.
Révolution (1821 - 1828), 12.
Risque 85-90, 142-3, 156-8, 208-11.
Rome, 118.
Roumanie, 95, 345, 349, 350.
Ρυπαραί, 10.
Salaire 224 ; v. aussi entreprise.

Salariés, Impôts sur les services—: ancien de la patente, 24; sur le revenu 40, 223, 333.
Salonique, 51, 58, 65, 110.
Sanctions, pécuniaires administratives, 312-4; pénales 329; disciplinaires 330.
Secret bancaire, voir banques.
Secret professionnel: du contribuable (commerçant etc.) 307, 309, 320; Sanctions 329.
Service, fiscal, voir administration.
Sidéris A., 19, 118.
Simopoulos A., 14, 24.
Société anonyme: nationale, 24, 26, 132-7, 139-56, 186, 188, 203, 218; étrangère 24, 26, 188, 190, 205, 218; «holding» 236-7; la — comme sujet d'imposition 139.
Sociétés coopératives, 184 (note).
Société des Nations, 56, 70, 140, 159-173, 190, 197, 200, 253, 273, 308, 347, 348, 349-50.
Sociétés de personnes, 184 (note).
Source, Stoppage à la—, 70, 128-131, 158, 224, 228, 304, 328.
Sparte, 3.
Stabilisation monétaire, 44, 243, 257, 343.
Standard of life, v. minimum d'existence.
Stremmatique, impôt, v. exploitation agricole.
Succession: impôt sur les—, les donations, les dots, et les gains de loterie, 35, 153;— jacente 245.
Suisse, 12, 52, 90, 111, 116, 267.
Supertax ou surtax: anglaise, 137, 153, 259, 267, 276; américaine, 138, 267.
Surrevenu, 35, 55.
Συμμορία, 5.
Σύνταξις, 4.
Synthétique, impôt sur le revenu global, 153, 186, 187, 188, 233-303, 333-4; rendement, 295-7; système proposé 300-3.
Συντριηραρχία, 4.

Tabac, voir exploitation agricole.
Ταγή, 3.
Tantalidès D., 36, 44-5, 79, 133, 180, 240, 242.
Tax, voir income tax, supertax, surtax.
Taux, v. à chaque impôt; aussi 340.
Terrains à bâtir, 23, 54.
Terre, impôt sur les— affermées 68.
Θέμιστες, 2.
Τίμημα, 5.
Torrens, système 109.
Tricoupis Ch., 14, 19, 110.
Translation d'impôt, voir incidence.
Tribunaux fiscaux, voir juridiction.

Τριηραρχία, 4.
Τριώβολον, 4.
Tsaldaris P., 332.
Tsoudéros E., 16, 17, 202.
Turquie, 10, 51, 104, 116, 345, 349.

Unearned income, v. discrimination de la matière imposable.
Unearned increment, v. plus-value.
Universalité de l'impôt, impôts cédulaires, 56, 337.

Valeurs mobilières, impôt sur les—: *Anciens* 15, 19, 24, 25. *Sociétés nationales*, dividendes d'actions etc., tantièmes d'administrateurs etc., 40, 127, 144-8. *Fonds publics*, coupons, 40, 251, 276. *Obligations nationales*, coupons, 40, 127, 156. *Actions et obligations étrangères* 40, 129. *Autres intérêts de source hellénique* 40, 130, 157, 277. *Autres intérêts de source étrangère* 40, 130, 157, 159, 277. *Actions nominatives* 275. *Impôt synthétique* 237, 274-7, 299. V. aussi capital.
Valeur locative, v. propriété bâtie, et non bâtie.
Varvaressos C., 45.
Vénizélos E., 18, 28, 32, 36, 47, 61, 65, 69, 80, 110, 133, 134, 171, 182, 194, 199, 233, 245, 291, 307, 326, 328, 354-7.

Ξενικόν, 4.

Yacht, v. indices.
Yougoslavie, 345, 349, 350.

Zaïmis A., 45, 79, 242-4.
Zaïmis Ph., 110.

BIBLIOGRAPHIE PRINCIPALE

A. GÉNÉRALE

Aghnidès N., *Mohammedan theories of finance,* New York, 1916.

Albergo E. d', *La crisi dell'imposta personale sul reddito. La riforma dell'imposta nel Belgio.*— **Dertilis P.,** *Imposizione sulla base della spesa in Grecia,* Cedam, Padova, 1931.

Allix E., *Traité élémentaire de science des finances et de législation financière française,* Paris, 1927.—Le même traduit en grec par *A. Lambropoulos,* avec une étude comparée des finances grecques, Athènes, 1931.

Allix E. & Lecerclé M., *L'impôt sur le revenu. Impôts cédulaires et impôt général. Traité théorique et pratique,* Paris, 1926.

Andréadès A., *Finances publiques,* (en grec) Athènes : *Cour d'Introduction,* 1924. *Emprunts nationaux et finances publiques helléniques* (2 vol.), 1925. *Finances de guerre et d'après-guerre* (1912-25), 1927. — *Cours de finances publiques et de statistique* (publiés par *Ch. Ladas,* en grec), Athènes, 1916, aussi 1920. *Les finances de guerre d'Alexandre le Grand,* dans «Annales d'Histoire économique et sociale» 15 juillet, 1929.— *Geschichte der Griechischen Staatswirtschaft,* Band I, von der Herohenzeit bis zur Schlacht bei Chaironeia, *Deutsch* von *Prof. Dr Ernst Meyer,* Drei Masken Verlag, A. G., München, 1931. — *Des théories financières d'Aristote et de son école et plus spécialement du livre II de l'Économique* (en grec), Extrait de l'Annuaire de l'Université d'Athènes, de 1915. Voir aussi partie spéciale.

Angélopoulos A., *Die Einkommensverteilung im Lichte der Einkommensteuerstatistik,* Leipzig, 1931.

Angélopoulos G., *Droit administratif* (en grec), 1885 - 92.

Aroma d., Dans A. de Stefani, Lezioni etc.

Bacopoulos N., *Le Conseil d'État comme tribunal administratif en France et en Grèce* (en grec), Athènes, 1914.

Bauckner A., *Der Privatwirtschaftliche Einkommensbegriff,* München, 1922.

Bernard A., *Income tax in Great Britain,* Washington (Gvt. Printing Office), 1928.

Bocquet L., *L'impôt sur le revenu,* Paris, 1928.

Bœckh A., *Staatshaushaltung der Athener,* 3 édition par Max Fränkel, Berlin, 1886.

Bomboy R., *L'impôt sur le revenu en Prusse,* Paris, 1908.

Boninsegni P., *Manuel élémentaire d'économie politique,* Lausanne, 1930.

Bonnet, *La fiscalité française. Ed. «Finances publiques de la France»,* Paris, 1927.

Boyazoglu A. & Ganossis B., *Les bases scientifiques de la loi du rendement décroissant en économie rurale et sa formule mathématique.* Communication à l'Académie d'Agriculture de France, T XVII, 1930, N° 14; aussi (en grec) dans «Revue de Sciences économiques et financières», Athènes, janvier - avril, 1932.

Bowley, *Elements of statistics,* London, 1926.
Braeuer K., *Ertragssteuern,* dans HFW.— *Grundsteuer,* dans HWS.
Braunstein S., Die Oekonomischen und Finanzwissenschaftlichen Grundlagen der *Oesterreichischen Einkommens-Besteuerung* und ihrer Reformen vom Kriegsbeginn bis zur Novelle vom Jahre 1925, Wien - Leipzig, 1926.
Buehler, *Die Gesamten Reichssteuergesetze,* Berlin, 1930.

Caillaux J., *L'impôt sur le revenu,* Paris - Nancy, 1910.
Clavier Ch., *La révision du cadastre,* Bruxelles, 1908.— *Histoire des impôts en Belgique,* Hasselt, 1919.
Cofinas G., *Droit fiscal* (en grec), Athènes, 1929.
Colin C. A., *De la notion du revenu en matière de législation fiscale,* Paris, 1924.
Colyvas N., *Du recours en annulation dans le droit administratif* (en grec), Athènes, 1915 - 16.
Commission (Royal) on the Income Tax, *Report,* London, H. M. Stat. Off., 1920.
Committee on National Debt and Taxation, *Report,* London, H. M. Stat. Off. 1927.
Cossa L., *Éléments de finances publiques* (trad. en grec par *C. Papaconstantinou*), Athènes, 1912.
Coutoupis Th., *Économie politique, surtout par rapport à la situation de la Grèce* (en grec), Athènes, 1933.

Dresdner Bank, *Die Wirtschaftlichen Kräfte der Welt,* Berlin, 1930.
Dufay J., *L'impôt progressif en France,* Paris, 1904.

Eheberg Th. von, *Grundriss der Finanzwissenschaft,* Leipzig, 1928. – *Steuer,* dans HWS.
Einaudi, *Intorno al concetto di reddito imponibile et di un sistema d'imposta sul reddito consumato,* Torino, 1912.— *Contributo alla ricerca dell'ottima imposta.* Annali di Economia Politica dell'Università Bocconi, Milano, 1929.

Fasolis, *Les applications pratiques de la notion de la dépense comme base de l'imposition,* dans la Rev. des Sc. et de Législ. Financières, Paris, Avril, Mai 1932.
Fisher Irving, *Are savings an income?* (Bulletin of American Economic Association, April 1908).— *The Nature of capital and income,* New York, 1906, trad. en français par S. Bouyssy, Paris, 1911.— *Der Einkommensbegriff im Lichte der Erfahrung* (dans Wirtschaftstheorie der Gegenwart, T III), Wien, 1928.
Fleiner F., *Institutionen des Deutschen Verwaltungsrechts 1928* (trad. en grec par *G. Stymphaliadès*), Athènes, 1932.
Flora F., *Manuale della scienza delle finanze,* Livorno, 1912.
Foeldes B., *Finanzwissenschaft,* 2 éd. Jena, 1927.
Fuisting B., *Grundzüge der Steuerlehre,* Berlin, 1922.

Galata L. & Grandi A., *Il catasto italiano, I servizi tecnici,* dans de Stefani.

Ganossis B., voir *Boyazoglu.*

Gerloff W., *Steuerwirtschaftslehre,* dans HFW.

Griziotti B., *Nuovi orientamenti nei sistemi tributarii,* dans «Festgabe für G. von Schanz», 1928, trad. en grec «Œconomicos Tachydromos», 18 et 25 mars 1928. — *L'imposition fiscale des étrangers* (Recueil des Cours de l'Académie de Dr. Int. 1926, Vol. V).

Haensel P., *Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der Sozialistischen Sowjet-Republiken,* Jena, 1928.

Haristoy J., *L'impôt sur le revenu,* Paris, 1910.

Hauriou M., *Précis de droit administratif et de droit public,* Paris, 1927.

Hémard J., *Droit civil,* Paris, 1928.

Hewitt E., *The law relating to the taxes on land values,* London, 1915.

Hoyt E., *The consumption of wealth,* New York, 1928.

HFW, *Handbuch der Finanzwissenschaft* de *W. Gerloff* et *F. Meisel,* Tübingen, 1926-1929.

HWS, *Handwörterbuch der Staatswissenschaften ;* 4me éd.

Imbrecq F., *L'impôt sur le bénéfice global, essai d'une refonte des impôts sur les revenus en France,* Paris, 1930.

Imposte Dirette, *la gestione dal 1926 al 1930,* Ministero delle Finanze, Roma, 1930.

Ingenbleek J., *Impôts directs et indirects sur le revenu,* Bruxelles-Leipzig, 1908.

Inland Revenue Commissioners, *Reports,* London, H. M. Stat. Off.

Jellinek G., (trad. française par G. Fardis), *L'état moderne et son droit,* Paris, 1911.

Jèze G., *Cours élémentaire de science des finances et de législation financière française,* Paris, 1931. — Du même, édition de 1912, traduite en grec par *B. Georgantas* avec une étude comparée des finances grecques, Athènes, 1912-14. — *Aspect politique des problèmes financiers,* dans «Festgabe für G. v. Schanz», 1928.

Kalitsounakis D., *Finances publiques* (en grec), Athènes, 1929.

Laum B., *Entstehung der öffentlichen Finanzwirtschaft : Griechenland, Zeitalter des Hellenismus, Uebergang vom Altertum zum Mittelalter,* dans HFW.

Lecerclé M., voir *Allix E.*

Leroy-Beaulieu, *Traité de la science des finances,* Paris, 1906.

Lexis, *Einkommen* (dans Wörterbuch der Volkswirtschaft), 1911.

Liedekerke Comte de, *Contre les impôts personnels,* Bruxelles, 1930.

Loria A., *La synthèse économique,* une étude des lois du revenu. Trad. fr., Paris, 1911.

Lotz W., *Finanzwissenschaft,* 2e éd. Tübingen, 1931.

Mann K. F., *Ueberwälzung der Steuern,* dans HWS. — *Deutsche Finanzwirtschaft,* Jena, 1929.

Martin E., *Les impôts directs en Angleterre,* Paris - Nancy, 1905.

Mayer O., *Le droit administratif allemand,* Éd. fr., Paris, 1903.

Meisel F., *Britische und Deutsche Einkommensteuer* (ihre Moral und ihre Technik), Tübingen, 1925. — *Steuertechnik,* dans HFW.

Mering O. von, *Die Steuerüberwälzung,* Jena, 1928.
Mildschuh W., *Steuerwirkungen,* dans HFW.
Mouhiddin T., *La réforme financière en Turquie,* Paris, 1930.

Nitti F., *Principes de science des finances,* Trad. fr. sur la 5e éd. Paris, 1928.
Newport C., *Income tax law and practice,* London, 1929.
Nogaro B., *Finances et politique,* Paris, 1927.

Padel & Steeg, *De la législation foncière ottomane,* Paris, 1904.
Palmade M. et Martin G., *Projet de loi du Budjet Général de l'exercice de 1933.* Paris, 1932.
Pantaleoni M., *Teoria della traslazione dei tributi,* Roma, 1882.
Papafrangos S., *Conceptions actuelles sur le droit administratif et la juridiction administrative* (en grec), Athènes, 1933.
Pareto V., *Manuel d'économie politique,* Paris, 1927. — *Systèmes socialistes,* Paris, 1926.
Pigou A., *A study in public finance,* London, 1928.
Pistorius Th. von, *Unser Steuerrecht,* Stuttgart, 1928-29.—*Wertzuwachssteuer,* dans HFW.
Poincaré R., *La restauration financière de la France,* Paris, 1928.
Popitz J., *Allgemeine Verbrauchssteuer. Aufwandbesteuerung* (Mehreinkommensteuer), dans HFW. — *Einkommensteuer,* dans HWS. — *Körperschaftsteuer,* dans HWS.

Rédiadès P., *Théorie de la science des finances publiques* (en grec), Athènes, 1927.
Ritschl H., *Theorie der Staatswirtschaft und Besteuerung,* Bonn-Leipzig, 1925.
Roscher W., *Finanzwissenschaft,* 5e éd. de O. Gerlach, Stuttgart, 1901.

Santis D., *La conception du revenu imposable* (en grec), Athènes, 1928.
Saripolos N., *Droit constitutionnel hellénique* (en grec), Athènes, 1912-14.
Schanz G. von, *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze,* «Finanz-Archiv», XIII, 1896, et XXXIX, 1922.
Schmidt Dora Dr, *Nichtfiskalische Zwecke der Besteuerung. Ein Beitrag zur Steuertheorie und Steuerpolitik,* Tübingen, 1926.
Schumpeter J., *Theorie der Wirtschaftlichen Entwickelung,* München - Leipzig, 1926.
Schuster E., *Das Einkommen,* Tübingen, 1926.
Schwarz O., *Die Finanzen der europäischen und der wichtigeren aussereuropäischen Staaten,* «Finanz-Archiv», XLVIII (1931) vol. 2.
Seligman E., *Essays on taxation,* trad. franç., Paris, 1914. — *L'impôt sur le revenu,* trad. franç., par W. Oualid, Paris, 1913. — *Progressive taxation in theory and practice,* 2nd Edition of the Amer. Econ. Assoc. Quarterly, 1908. — *The shifting and incidence of taxation,* 4th éd., New York, 1921. Aussi trad. fr., Paris, 1910. — *Double taxation and international fiscal cooperation,* London - New York, 1928.— V. aussi dans Committee on National Debt and Taxation.

Shirras Finlay G., *Volkseinkommen und Besteuerung,* Éd. M. J. Bonn, avec discussion de Sir Josiah Stamp, F. Layton etc., Jena, 1926.

Smart W., *La répartition du revenu national,* Trad. fr., Paris, 1902.

Société des Nations, *Rapport sur la Double Imposition* de MM. *Bruins, Einaudi, Seligman et Sir Josiah Stamp,* 1923.— *Double imposition et évasion fiscale, Recueil des accords internationaux etc.* vol. I, II, III, 1928-31. Voir aussi partie spéciale.

Souchon Ang., *Les théories économiques dans la Grèce antique,* Paris, 1899.

Spaulding H., *The income tax in Great Britain, and the United States,* London, 1927.

Spourgitis A. & G., *Études de banque et de change* (en grec), Athènes, 1928.

Stamp Sir Josiah, *British incomes and property,* London, 1927.— *The fundamental principles of taxation,* London, 1921.— *Wealth and taxable capacity,* London, 1930.

Steeg, voir *Padel.*

Stefani Alb. de, *Lezioni sugli Ordinamenti Finanziari Italiani,* Roma, 1926, (facoltà di Scienze Politiche della R. Univ., Roma 1925 - 26).— *La restaurazione finanziaria, 1922 - 1925,* Bologna, 1927.

Stéphanidès D., *L'affluence de capitaux étrangers et ses conséquences économiques et politiques* (en grec), Salonique, 1930.

Stourm R., *Systèmes généraux d'impôts,* Paris, 1905.

Strecke R., *Die Bundes - Einkommensteuer der Vereinigten Staaten von Amerika,* Jena, 1931.

Stuart Mill J., *Principles of Political Economy.*

Svolos A., *La nouvelle Constitution et les bases du régime de la République* (en grec), Athènes, 1930.

Teschemacher H., *Die Einkommensteuer,* dans HFW.

Twerdochleboff W., *Die «beste» Steuer,* Finanz-Archiv, XLVIII (1931), vol. I.

Wagner A., *Traité de la science des finances,* Trad. fr. abrég., Paris, 1909.

Walras L., *Éléments d'économie politique pure,* Lausanne, 1926.— *Études d'économie sociale,* Lausanne, 1896.

Winkler W., *Einkommen,* dans HWS.

Wieser Freiherrn Fr. von, *Theorie der gesellschaftlichen Wirtschaft,* dans «Grundriss der Sozialökonomik» v. S. Altmann, u.a., Tübingen, 1914.

Zimmern A., *Les cités de la Grèce antique* (trad. en grec par M. Tsamados), Athènes, 1930.

Zolotas X., *La stabilisation monétaire* (en grec), Athènes, 1929.

Xanthoudidès S., *Civilisation crétoise* (en grec), Athènes, 1904.

B. SPÉCIALE (GRÈCE MODERNE)

Aftias J., *L'imposition des soc. anonymes,* «Peitharchia», Athènes, 1/3/1931.

Anagnostopoulos P., *L'oléiculture hellénique,* Athènes, 1931.

Andréadès A., *L'administration financière des Sept-îles (Ioniennes), sous la domination vénitienne* (en grec), Athènes, 1914. — *Articles* dans le journal *Hestia* du *4/2/929 et 2/8/930 sur les indices de l impôt global.*— *La marine marchande grecque,* Paris Alcan, 1913 (extrait du Journal des Économistes). — *L'administration financière de la Grèce sous la domination turque,* dans la «Revue des Études Grecques», Paris, 1910. — Articles: *La crise économique* «Hestia» des 3, 4 et 5 février 1930 et *Le capital grec à l'étranger,* «Ergassia» du 15 mars 1930.— *Les effets etc.* voir *guerre.* V. aussi partie générale.

Andréou A., *La politique commerciale extérieure de la Grèce* (en grec), Athènes (sous presse).

Angélopoulos A., *Les sociétés anonymes en Grèce* (en grec), Athènes, 1928.— *Les bases du système d'impôts en Grèce,* en grec, «Rev. des Sc. Écon. & Fin.», Athènes, janv.-avr., 1932. — *Études financières* (en grec), Athènes, 1931. — *L'impôt de la patente,* Athènes, 1933.

Annuaire Économique de la Grèce, 1929, 1930, 1931, publié par la Banque Nat., sous la dir. *G. Charitakis, A. Calliavas* et *N. Mikélis,* Athènes

Athanassiadès C., *La courbe des revenus en Grèce,* «Revue des Sciences Économiques et Financières», 1932 Γ'.

Bacalbachi A., *Les tabacs helléniques sur le marché européen des tabacs* (en grec), Athènes, 1930, Rapport en collaboration avec **C. Rodopoulos, N. Léontidès** et **G. Joannidès.**

Banque Nationale de Grèce, *Les sociétés anonymes constituées depuis 1833 jusqu'à 1929* (en grec), Athènes.

Bertzas Th., *L'imposition des sociétés anonymes,* «Oeconomologos», 19/1/1929.

Begléris Th., *Le Conseil d'État* (en grec), Athènes, 1930.

Boussios G., *Le nouveau statu-quo fiscal* (en grec), revue «Mellon», Athènes, avril-juillet, 1919.

Boyazoglu A., *Contribution à l'étude de l'économie rurale de la Grèce d'après guerre,* Paris, 1931.

Cafandaris G., *Rapport sur le Budget de 1927-28,* Athènes, Impr. Nat.

Capsalis A., *La balance des comptes de la Grèce,* Lausanne, 1927.

Carapavlos E. & Nomicos P., *L'impôt sur les revenus* (en grec), Athènes, 1932.

Carapavlos E. & Mouzakis A., *Code des lois de l'impôt sur les revenus* (en grec), Athènes, 1924.

Caroll M., *La recherche de la S. d. N. sur la Double imposition et l'évasion fiscale,* déclarations à la «Phorologhiki Épithéorissis», janv. 1932.

Caronis A., *La législation sur l'impôt de la patente* (en grec), Athènes, 1933.

Carousos C., *Étude sur le cadastre* (en grec), Athènes, 1898.

Carydès B., *Rapport sur l'organisation des services des impôts directs* (en grec), Imprim. Nat., 1933.

Charitakis G., *L'industrie hellénique* (en grec), Athènes, 1927. — *La crise économique,* dans «Annuaire Écon.» 1931 — *Les effets* etc. voir *guerre.* — *Le mouvement industriel en Grèce pendant les années 1915-1925.* — *Rapport à la Commission d'étude de l'imposition directe,* «Revue des Sc. Econ. & Soc.» févr. 1929.

Chasiotis, *L'agriculture de la Grèce* (éd. du Ministère de l'Agriculture, en grec), Athènes, 1924.

Chambre de Commerce et d'Industrie d'Athènes: *Rapport à la commission d'étude de l'imposition directe,* «Oeconomologos» du 2 févr., 1929.

Cladas S., *La statistique en Grèce* «Peitharchia», 3/5/31. — *Ouvriers et salaires en Grèce,* «Bulletin de la Banque d'Athènes», décembre 1932.

Cofinas G., *Rapport sur le Budget de l'exercice 1923 - 24* (trad. franç.), Athènes, 1923.— *La nouvelle organisation douanière* (en grec), Athènes, 1918. — *La menace de faillite de l'État et la réforme fiscale en 1909.* «Revue des Sc. Econ. & Financ.», Athènes mai - août 1932.

Contos P., *Impôts directs forestiers en Grèce* (en grec), «Revue des Sc. Econ. & Fin.» Athènes, 1932-33.

Conseil Supérieur Économique, *Rapport sur le lignite grec,* Athènes, 1933, rapporteur S. Coronis. — *Dette extérieure de la Grèce en 1932.* — *La charge fiscale de certains articles de première nécessité en Grèce,* 1933.

Coronis S., *Les effets* etc. voir *guerre.* Voir aussi *Conseil Sup. Écon.*

Coulas Th., *Législation sur les raisins secs* (en grec), Athènes, 1932.

Coumarianos. A., *L'imposition des sociétés anonymes,* «Revue Écon. et Soc.», en grec, janvier 1929. — *L'arbitraire dans l'impôt global* (en grec), «Oeconomologos», 6 avril 1929.

Cotrozos A., *La question de l'imposition de la propriété bâtie* «Revue économique et sociale», Athènes, mais 1929.

Cricos A. Dr, *Les finances de la population rurale* (en grec), Athènes, 1931.

Démertzis C., *Rapport sur les recettes publiques de 1913* (en grec), Impr. Nat. Athènes, 1913.

Démétracopoulos A., *L'influence du facteur économique sur le développement des villes de Grèce et surtout de la capitale,* «Annales Techniques», Athènes, janvier 1933.

Dertilis P., *La reconstruction financière de la Grèce et la S. d. N.,* Paris, 1929. — *Double imposition internationale* (en grec), Athènes, 1932. Voir aussi *d'Albergo.*

Diomède A., *Rapport sur le bilan de la Banque de Grèce* pour *1930,* Athènes. — *Comment des capitaux nouveaux afflueront au pays* «Éleftheron Vima» 15/1/28.

Drossopoulos J., *Rapports sur le bilan de la Banque Nationale de Grèce,* pour *1929, 1930, 1931, 1932,* Athènes.

Eulambio M., *The National Bank of Greece. A history of financial and economic evolution of Greece,* Athènes, 1924. — *A la courbe décisive de l'Europe,* «Hestia», juillet 1933. — *L'imposition de la propriété bâtie,* «Oeconomologos» 23/2/1929. — *L'imposition des sociétés anonymes,* «Revue économique et Soc.», janvier 1929.

Évelpidis Ch., *La réforme agraire en Grèce,* Athènes, 1926.— *Revue agricole de la Grèce en 1931,* «Rev. des Sc. Écon. & Fin.», janv. - avr. 1932.— *Les États Balkaniques,* Paris, 1930.

Frangos J., *L'imposition des services salariés,* «Ergassia», 31 juillet, 7, 14 août, 1932.

Georgantas B., *Finances publiques helléniques,* dans une traduction en grec de G. Jèze (voir auteur), Athènes, 1912 - 14.

Georgoulopoulos É., *Droit fiscal hellénique, l'impôt sur les revenus,* Athènes, 1932.

Grégoriou S., *Les sociétés anonymes,* «Élefthéron Vima», 23 Nov. 1929.

Grégoriou M., *La question de l'impôt global,* «Oeconomologos», 11 mai 1929.

Gonticas C., *Rapport de la Banque Agricole de Grèce* pour *1930,* Athénes 1931.

Gotsis C., *Rapport sur le Budget de 1925-26,* Athènes, Impr. Nat.

Guerre, *Les effets économiques et sociaux de la guerre en Grèce,* par A. Andréadès, G. Charitakis, D. Kalitsounakis, S. Çoronis, A. Pallis, B. Simonide. Paris, Les Presses Universitaires.

Hadjikyriakos A., *La politique industrielle de la Grèce,* «Oeconomologos», déc. 1928, janv. 1929.

Isaakidès I. C., *Le coût de production de l'huile,* «Peitharchia», 10 mai 1931.

Joakimoglu G. & Yanoussis S., *Le coût de l'alimentation suffisante des classes pauvres populaires,* communication à l'Académie d'Athènes, 1933.

Kalitsounakis D., *Les tendances actuelles à la nationalisation,* «Arch. des Sc. Écon. et Soc.», sept. 1921.— *Les effets etc.* voir *guerre.*

Ladas Ch., voir *Andréadès A.*

Lambropoulos A., *Finances publiques helléniques,* dans une traduction de Allix (voir auteur), Athènes, 1932.

Lampadarios D., *Le problème du cadastre en Grèce,* «Annales Techniques», octobre 1932.

Lecatzas Th., *Les finances de la Grèce pendant la guerre,* Athènes, 1919.

Lefeuvre-Méaulle H., *La Grèce économique et financière en 1915,* Paris, 1915.

Loverdos D., *L'imposition des sociétés anonymes* (en grec), Athènes, 1924.

Loverdos S., *Rapport sur le budget de 1933-34,* Impr. Nat.— *La marche de la crise mondiale,* «Hestia» 2, 3, 4 janv., 1933.

Mantzaris A., *Nos tabacs* (en grec), Athènes, 1929.

Mantzavinos G., *La 3e session du Comité Fiscal de la S. d. N. Le problème de la double imposition,* «Ergassia», 25 juillet 1931.

Maris G., *Rapports sur le budget de 1929-30, 1930-31, 1931-32.* Athènes Impr. Nat.

Merticopoulos P., *L'institution du Conseil d'État,* «Archive des Sc. Écon. et Sociales», Athènes, 1928.

Merticopoulos Th., *Les impôts sur les revenus, l'impôt de la patente etc.,* «Oeconomologos», 2/3/29.

Michalakopoulos A., *L'abaissement des taux d'intérêt et la dette publique intérieure,* «Oeconomikos Tachydromos», 25 juin 1933.

Mikélis N., *Notre mouvement industriel* (en grec), Athènes, 1925.
Mouzakis A. voir *Carapavlos E.*

Nomicos P. voir *Carapavlos E.*

Pachnos A., *Die Griechische Handelsmarine,* Berlin, 1920.
Pallis A., *Les effets etc.* voir *guerre.*
Papaconstantinou C., voir *Cossa.*
Papafrangos S., *Conclusions de la jurisprudence du Conseil d'État* (en grec), Athènes, 1931. — *L'attribution de la justice fiscale en matière d'impôts directs* (en grec), Athènes, 1932.
Papamichalopoulos D., *La marine marchande et l'État grec* (en grec), Athènes, 1925. — *Le privilège du cabotage et la marine postale* (en grec), Athènes, 1928. — *Politique maritime de l'État* (en grec), Athènes, 1929. — *Crédit maritime* (en grec), Athènes, 1930.
Papastathopoulos D., *Contentieux administratif* (en grec), Athènes, 1929.
Pesmazoglou G., *L'imposition foncière* (en grec), Athènes, 1930. — *Les finances publiques de 1927 - 28* (en grec), Athènes.
Philarétos Cl., *Emploi productif des réfugiés,* «Arch. des Sc. Econ. et Soc.», mars, 1923.
Philippopoulos C., *La situation actuelle et l'avenir de notre production de l'olivier* (éd. du Ministère d'Agriculture), 1933.
Photias N., *Das System der Direkten Besteuerung in Griechenland,* Jena, 1929.
Polychroniadès C., *Étude sur les dispositions à voter par la 3e Ass. Nationale au sujet du Conseil d'État* (en grec), Athènes, 1910.
Protecdicos D., *Greece economic and financial,* London, 1924.

Ractivan C., *Discours sur les fonctions du Conseil d'État,* «Thémis», Athènes 1929.
Rédiadès P., *La richesse nationale et le revenu national de la Grèce en 1929,* «Ploutos», 1930. Le même en anglais dans «Metron» 1930.

Santis D., *Les exonérations fiscales. Contribution à la politique fiscale de la Grèce,* Salonique, 1932.
Sbarounis A., *Impôt sur les revenus* (en grec), Athènes, 1923.— *Les banques en Grèce,* «La vie technique», voir Minist. Affaires Étrangères. — *L'imposition des entreprises commerciales et industrielles,* «Oeconomologos», 23/3/29. — *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Grèce,* voir *Société des Nations* (sous presse). — *Les contributions directes en Grèce,* «Bulletin économique et financier de la Banque d'Athènes» (en fr.), avril 1929. — *Double imposition et évasion fiscale,* «Ergassia», 22, 29 août, 5, 19 sept., 3 oct., 1931 et 6, 13 févr., 1932. — *L'imposition des sociétés anonymes,* «Ergassia», 25 janv. et 1 févr., 1930.—*L'imposition des bénéfices extraordinaires en Grèce,* «Mellon», janvier 1919.— *Protégeons notre marine marchande,* Athènes, 1917. — *Nos impôts directs de guerre et d'après guerre,* «Arch. des Sc. Econ. & Soc.», Athènes, 1924. — *Les problèmes actuels de notre imposition directe,* «Oeconomologos» 9, 16 février 1929. — *Rapport sur les impôts directs,* dans «G. Cafandaris Rapport sur le budget de 1927—28».— *La charge fiscale de la Grèce*

en 1930-31, rapport à la Délégation de la S. d. N. présidée par M. Niemeyer, publié en grec par «Proïa» 27 et 28 février 1932.— *Histoire de l'impôt sur le revenu en Angleterre* (en grec), dans «Phorologhiki Épithéorissis», 1932.

Sbarounis C., *De la possibilité de fonder une assurance nationale sur mer*, «Oeconomicos Tachydromos» 27 avr. et 11 mai 1930, et «Messager d'Athènes» (en francais) 28, 29 avr., 16, 17, 21 mai, 1930.

Scarpetis B., *Le développement et les affaires de la marine marchande en 1931*, «Ergassia», 2/4/1932.

Servos S., *Notre législation fiscale et les entreprises commerciales* (en grec), Corfou, 1928.

Sidéris A., *Évolution historique de notre imposition agricole* «Archive des Sc. Econ. & Soc.», juillet - sept. 1931.— *L'imposition de la production foncière*, en grec, Athènes, 1930.

Simonide B., *Les effets* etc., voir *guerre*. — *Le Comptoir Central du Raisin de Corinthe, Rapport pour 1925 - 26* (en grec), Athènes, 1927.

Société des Nations, *Comité Financier, Rapport au Conceil sur la Grèce*, C. 387. M. 194 (1933. II, A), voir aussi trad. en grec journal «Proïa» 21 juin 1933.— *L'imposition des entreprises étrangères et nationales en Grèce, rapport de A. Sbarounis* (sous presse).— Rapport de la *«Réunion d'Experts en matière de Tabacs»* à la Commission d'Étude pour l'Union Européenne, 1933.

Spétsiotis J., *Une série d'études sur la Marine Marchande* «Mellon», revue 1918, 1919, 1920, 1921.

Stavrinos M., *Comparaison de charge fiscale hellénique et étrangère en impôts directs* (en grec), Athènes, 1929.— *L'imposition des sociétés anonymes*, «Oeconomikos Tachydromos» 6 et 2 octobre 1929.

Stragos A., *Les finances de guerre de la Grèce depuis 1912 à 1923*, Strasbourg, 1928.

Stymphaliadès G., voir *Fleiner*

Tantalidès D., *Introduction à la Réforme des contributions directes* (en grec), Athènes, 1919. — *Les finances publiques de la Dictature Pangalos*, Athènes, 1928.

Thiersch, *De l'état actuel de la Grèce*, Leipzig, 1833.

Tsoudéros E., *Le relèvement économique de la Grèce*, Paris, 1920. — *Les crédits Alliés* (1918 - 1919), Athènes, 1924.— *Rapport de la Banque de Grèce pour 1931, 1932.*

Varvaressos C., *Rapport sur le Budget de 1932-33*, Athènes, Impr. Nat.

Vurlumis A., *The overproduction of currants*, «Economic Journal» déc. 1899.

Xénos G., *Réglementation et stabilisation de la propriété rurale* (en grec), «Annales Techniques», Athènes, octobre 1932.

Yanoussis S., voir *Joakimoglu*.

Zannos M., *L'imposition des huiles d'olive. Les huiles de semences et leur imposition*, Athènes, 1929.

Zariphopoulos G., *Traité de Procédure sur l'exécution administrative* (en grec), Athènes, 1931.

Zographos D., *Histoire des raisins secs* (en grec), Athènes, 1930.

Zographos J., *Études sur la politique financière en Grèce de 1897-1901* (en grec), Athènes, 1901.— *Études financières* (Finances publiques) (en grec), Athènes, 1882 et 1925.

Zolotas X., *La charge fiscale en Grèce* (en grec), Athènes, 1930.— *Griechenland auf dem Wege zur Industrialisierung,* Leipzig und Berlin, 1926, traduit aussi en grec.— *La charge de la dette publique en Grèce,* Athènes, 1931. *Phénomènes monétaires et de change en Grèce 1910-1927* (en grec), Athènes, 1928.

C. PUBLICATIONS OFFICIELLES DE GRÈCE

Banque Agricole de Grèce, *Rapports.*

Banque d'Athènes, *Rapports.*

Banque Populaire, *Rapports.*

Recensement Agricole de 1928.

Commission sur la Marine Marchande, *Divers rapports soumis.*

Comptoir Central du Raisin de Corinthe, *Rapports.*

Rapports des Commissions Parlementaires.

Ministère de l'Économie Nationale, *Bulletins de Statistique.— La question du tabac,* 1931.— *L'industrie hellénique,* Athènes, 1931.— *Annuaires de Statistique* (en grec et en français), 1930, 1931, 1932.

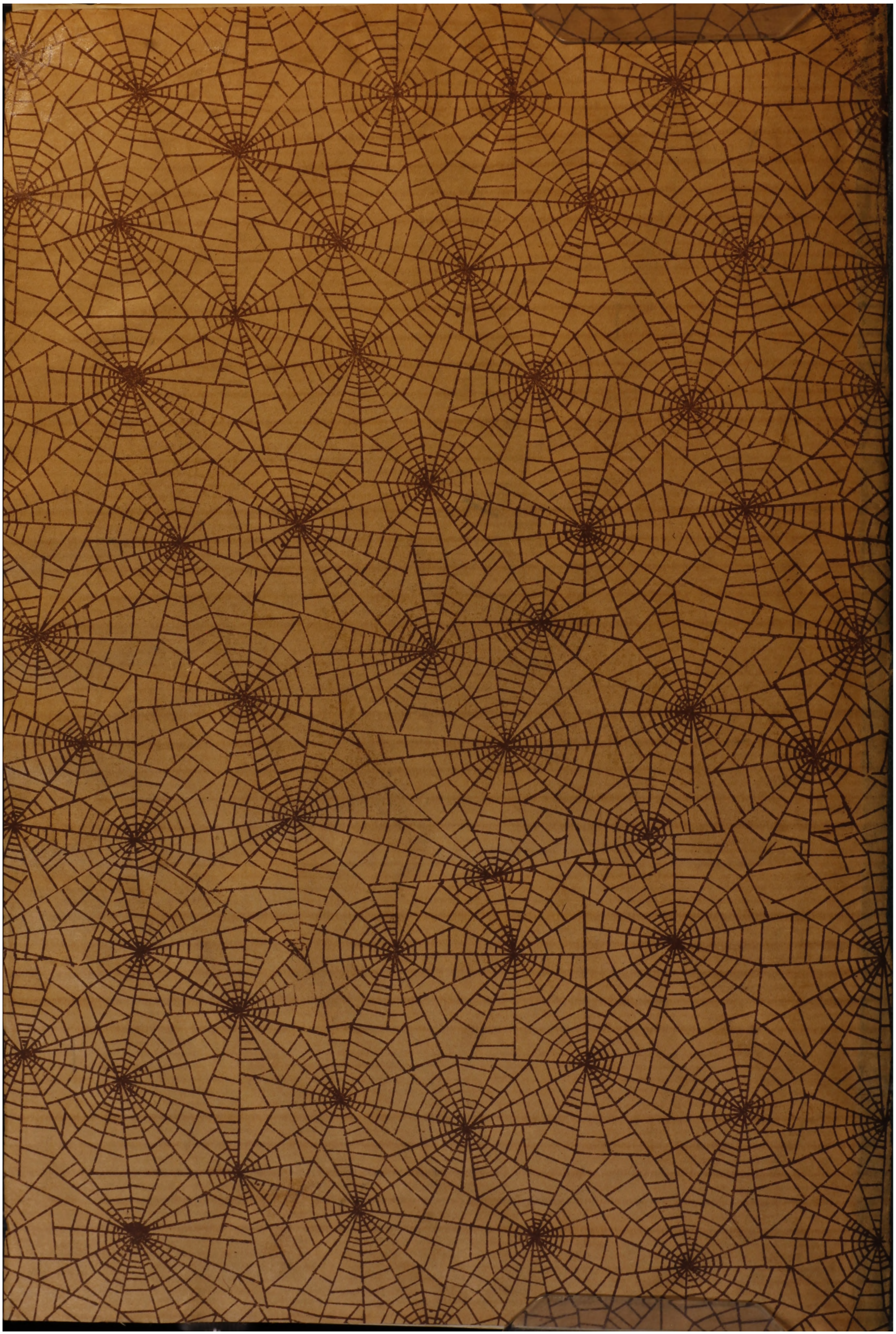
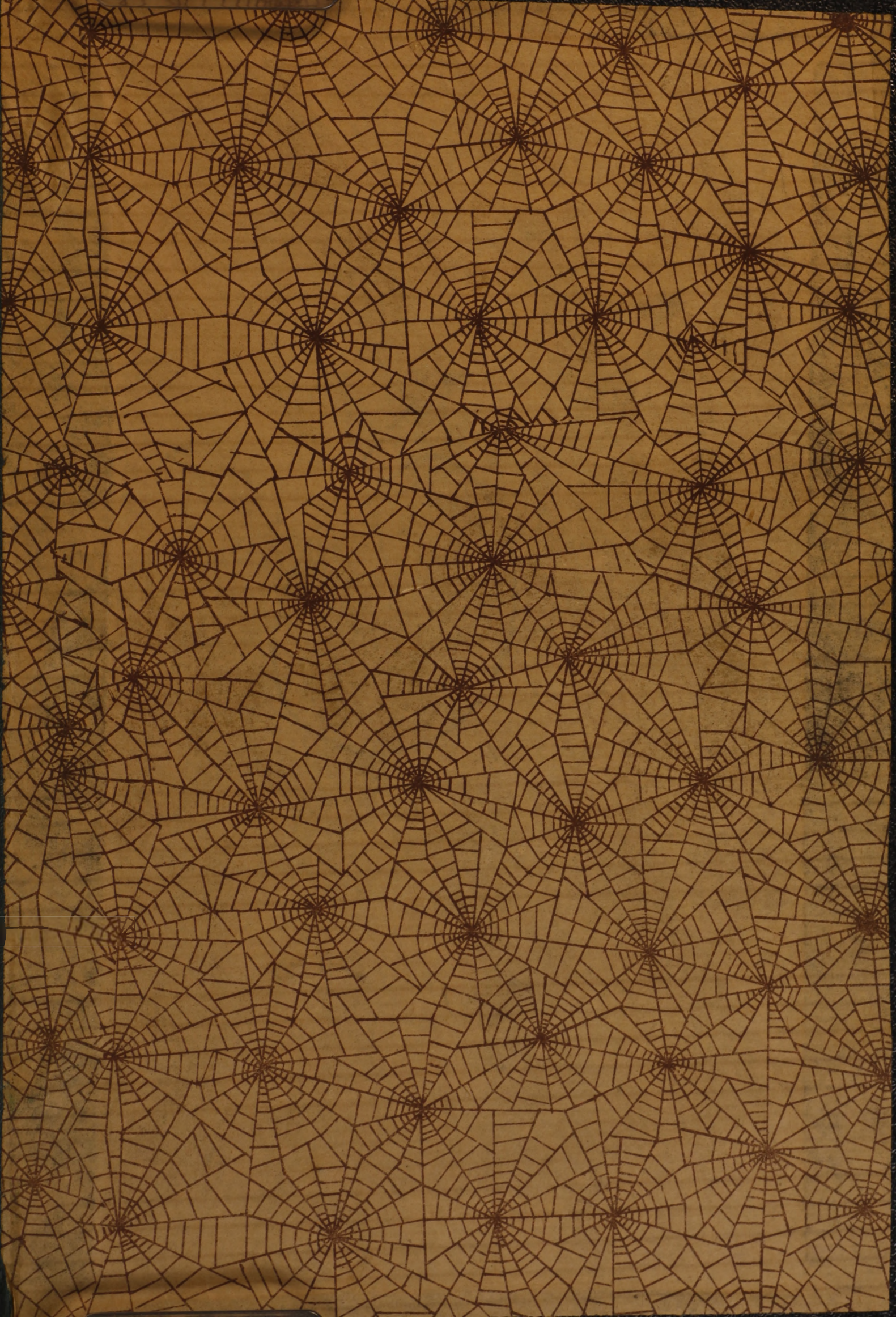
Ministère des Affaires Étrangères, *La Grèce et la crise mondiale* (en français), Athènes, 1933.— *La Grèce économique et financière,* édit. spéc. de la «Revue des Balkans», Paris, 1923.— *La Grèce,* édit. spéc. de «La vie technique et industrielle», Paris, juillet 1927.

Ministère des Finances, *Les finances de la Grèce pendant la guerre* (en français), Athènes, 1920. Rapport du Ministre des Finances devant la Chambre sur le projet de l'impôt sur les revenus.— *Réformes des finances en Grèce* (en fran.), 1917-1920.— *Aperçu des impôts directs en vigueur* (en grec), 1919.— *Circulaires.*

D. REVUES ET PÉRIODIQUES DE GRÈCE

«**Annales Techniques**» (en grec, et résumé en franç.), Athènes, 1932, 1933.
«**Archive des Sciences Économiques et Sociales**», Athènes, 1921-1933.
«**Bulletin Économique et Financier de la Banque d'Athènes**» (en français), Athènes, 1925-1933.
«**Revue Économique et Sociale de la Grèce**», Athènes, 1924-1933.
«**Ergassia**», Athènes, 1930-1933.
«**Mellon**», Athènes, 1918-1921.
«**Oeconomikos Tachydromos**», Athènes, 1926-1933.
«**Oeconomologos**», Athènes, 1923-1933.
«**Peitharchia**», Athènes, 1929-1931.
«**Phorologhiki Épithéorissis**», Athènes, 1932, 1933.
«**Ploutos**», Athènes, 1925-1933.
«**Revue de Sciences Économiques et Financières**» (en grec, et résumé en français), Athènes, 1932, 1933.
«**Revue des Tabacs Helléniques**», Cavalla, 1932-33.
«**Revue Sociale**», Athènes, 1932 - 1933.

re indice (3)

N T (3)											
926 – 27		1927 – 28		1928 – 29		1929 – 30		1930 – 31		1931 – 32	
mes r	mes aires	mes r	mes aires	mes r	mes aires	mes r	mes aires	mes r	mes aires	mes r	mes aires
5.5	5.-	6.5	5.4	10.4	8.4	15.3	11.9	21.9	19.5	18.3	16.6
8.1	109.5	152.7	124.7	164.7	132.2	149.-	116.-	136.2	121.-	116.1	104.4

4.2	4.2	1.1	0.9	1.2	0.9	2.8	2.5
1.5	1.5	2.1	1.6	1.6	1.3	—	—
7.1	7.1	5.7	4.7	8.3	6.7	0.7	0.7
—	—	—	—	—	—	1.9	1.7
12.8	12.8	8.9	7.2	11.1	8.9	5.4	4.9
15.1	15.2	—	—	—	—	—	—
75.5	75.7	146.3	119.3	154.3	123.8	97.8	87.8
5.6	5.2	5.3	4.4	9.4	7.6	12.8	11.5
0.2	0.6	0.6	0.5	0.7	0.6	0.8	0.8
—	—	0.5	0.4	0.3	0.2	0.4	0.4
0.4	0.4	0.1	0.1	—	—	—	—
—	—	—	—	—	—	4.3	3.9
1.7	1.7	—	—	—	—	—	—
7.9	7.9	6.5	5.4	10.4	8.4	18.3	16.6
83.4	83.6	152.8	124.7	164.7	132.2	116.1	104.4