

LÉGISLATION

Les Sociétés civiles et les nouvelles exigences fiscales

(Loi du 22 Mars 1924, Article 32 et Loi du 13 Juillet 1925, Articles 62 et suivants)

Par PAUL BOUGAULT, Avocat à la Cour d'Appel de Lyon.

Les nombreuses Sociétés civiles qui ont été constituées pour procéder à l'acquisition des terrains et des droits nécessaires à l'installation des chutes d'eau ont à tenir compte au point de vue fiscal des nombreuses innovations contenues dans la loi du 13 juillet 1925, L'article 62 de cette loi oblige les Sociétés existantes à faire une déclaration d'existence et l'inobservation de cette prescription est punie par des pénalités fiscales. De plus, toutes les Sociétés civiles deviennent soumises à l'obligation de communiquer au fisc les renseignements que celui-ci désire avoir. Cette innovation radicale est contenue dans l'article 64 de la nouvelle loi. Cette dernière étape était prévue pour tous ceux qui ont su lire entre les lignes l'article 32 de la loi du 22 mars 1924.

Après avoir rappelé les grands principes en matière de Sociétés civiles, l'auteur consacre l'article que l'on va lire à l'étude des récentes règles fiscales.

I

APERÇU GÉNÉRAL SUR LA LÉGISLATION DES SOCIÉTÉS CIVILES

Caractère des Sociétés Civiles.— **La limitation de la responsabilité.**— **Les associés et les tiers.**— On oppose les sociétés « civiles » aux sociétés commerciales. Dans le langage pratique, cette différence se trouve dans une question de forme. Sans doute, si l'on voulait raisonner d'une façon moins superficielle, on s'apercevrait rapidement que la « forme » n'est pas tout et que le « but » que l'on se propose en s'associant n'est pas dénué d'une certaine importance (1). Envisageons un groupement régulièrement constitué : s'il a pour objet de faire des actes « civils », par exemple la gestion d'un patrimoine immobilier, la location d'immeubles, etc., il doit être une société « civile » : il sera une société commerciale, au contraire, s'il a pour but principal l'achat des objets pour la revente ou de la matière première pour la transformer en produits fabriqués.

Mais la question de forme a pris une prépondérance considérable à partir de la loi du 1^{er} août 1893, qui a ajouté à la loi du 24 juillet 1867, l'article 68 ainsi conçu : « Quel que soit leur « objet, les sociétés en commandite ou anonymes qui seront « constituées dans les formes du code de commerce ou de la « présente loi, seront commerciales et soumises aux usages du

« commerce (1). » Il suffit que la société se constitue par actions, pour qu'elle devienne commerciale et par conséquent encoure la faillite, et soit soumise à l'obligation de tenir des livres. Son principal privilège, attaché à la régularité de sa constitution, est la limitation de la responsabilité du sociétaire à la somme qu'il a versée : en d'autres termes, en cas de recours des créanciers sur l'actif social, l'actionnaire ne peut pas perdre plus que sa mise. (Voir Thaller, numéro 759).

Nous ne nous occuperons donc dans la présente étude que des sociétés qui, ayant un but *civil*, et ayant conservé la forme *civile*, ne sont justiciables que du Code *civil*. Toute autre société qui aurait pris la forme d'une Société par actions serait justiciable de la loi du 24 juillet 1867, et des nombreux textes qui ont suivi cette loi : elle ne nous intéressera donc pas pour l'instant.

Surtout, nous ne ferons aucune allusion à cette forme lamentable que, dans la pratique, on avait imaginée, il y a une vingtaine d'années, pour donner à une Société civile l'apparence d'une Société par actions, sans en avoir les désagréments.

On se rappelle la formule que l'on introduisait à la fin des statuts, par laquelle les sociétaires déclaraient « entendre vouloir que la part de chacun d'eux constituât le gage unique « des créanciers qui pourraient survenir, sans pouvoir jamais « être poursuivis sur leurs biens personnels. » Comme le fait remarquer Thaller, numéro 761 *ter*, la jurisprudence a fini par condamner ces Sociétés, en y voyant des Sociétés à responsabilité

(1) Une conséquence pratique de cette différence est que le groupement dont le but est purement civil peut, quant il est au-dessous de ses affaires, tomber en déconfiture, mais jamais en faillite. L'état de déconfiture est constitué par une insolvabilité notoire du débiteur, établi par exemple au moyen de saisies infructueuses : mais il n'entraîne jamais une peine quelconque, à moins qu'il y ait eu escroquerie ou abus de confiance, il n'amène pas la constitution d'une masse garantie par une hypothèque, ni un syndicat de créanciers : signaler cette absence, c'est souligner tout ce qui existe dans la faillite (voir Droit Commercial de Thaller, refondu par Percerou, n° 1709). On pourrait relever d'autres différences entre la Société civile et la Société commerciale : la compétence du Tribunal de commerce n'existe qu'au profit de la seconde.

(1) Le long intervalle de 32 ans qui a couru depuis cette loi rend peu intéressante l'étude des sociétés antérieures, qui sont aujourd'hui liquidées, ou converties en Sociétés anonymes : cette loi n'a pas d'effet rétroactif cependant et on peut trouver dans Thaller, n° 746 et suivants, une excellente étude sur les Sociétés antérieures à cette date. L'auteur, au numéro 758, explique que la loi de 1893 n'est relative qu'aux Sociétés en commandite par actions ou anonymes ; et qu'une Société civile, par son objet reste civile, même après avoir pris la forme en commandite simple ou en nom collectif.

lité limitée : leurs fondateurs trop habiles, ont été frappés par les peines de la loi de 1867 ; et elles ont été déclarées nulles, comme ayant été créées sans les formalités traditionnelles et légales, formalités bien connues (assemblées constitutives, vérification de la sincérité des souscriptions, etc...) dont la plus importante, sans contestation possible, est la *publicité*, véritable garantie donnée aux tiers.

La Société civile se constitue donc par le consentement des sociétaires qui, dans un pacte signé d'eux, déclarent mettre en commun certains biens ou certaines sommes d'argent, dans le but d'en tirer des bénéfices et de se les répartir. Ce but est l'essence même de la Société, de toute Société possible, quels que soient son nom et sa nature, à la différence de l'association où l'on peut envisager le simple agrément à tirer de la mise en commun d'une chose. L'article 1832 du Code civil n'admet pas de réplique à l'affirmation qu'il donne : « La société est un « contrat par lequel deux ou plusieurs personnes conviennent « de mettre quelque chose en commun, dans la vue de partager « le bénéfice qui pourra en résulter. » Et l'article 1834, voulant déterminer le mode de cette convention, précise : « Toutes « sociétés doivent être rédigées par écrit, lorsque leur objet « est d'une valeur de plus de 150 francs ».

Cet acte écrit qui devra naturellement être enregistré, pour être opposable aux tiers n'est pas soumis à des mesures de publicité. La loi n'a pas cru indispensable, dans la vie civile, où on a le temps de se renseigner, d'instituer un système d'extrait dans les journaux ou de dépôt d'acte au greffe (Thaller *loco citato*, numéro 298).

Le contrat appelé statut a comme conséquence de donner la personnalité morale à la Société : la Cour de Cassation l'a reconnu formellement par arrêt du 23 février 1891 (D. 1891, I. 337) et des arrêts postérieurs : par conséquent, l'être social peut vivre, étant représenté légalement par ses mandataires : il aura un patrimoine propre à lui-même et pourra, soit acquérir, soit aliéner ; il possédera un domicile et le droit de l'associé sera mobilier même si la société est immobilière, ce qui, au point de vue fiscal, a une importance considérable ; la cession du droit de l'associé bénéficie d'un tarif moindre que celui qui est applicable à la transaction immobilière. (*Ibidem* n° 297 et suivants).

Mais, parmi ces caractères, on chercherait vainement (qu'il nous soit permis de le répéter encore une fois) la limitation vis-à-vis des tiers, de la responsabilité de l'associé au montant de sa part sociale : on dit généralement que cette différence entre la Société civile, d'une part, et, d'autre part, la Société en commandite et la Société anonyme, provient de ce que ces deux dernières Sociétés sont régies, par deux articles du Code de commerce : l'article 26 (d'après lequel l'associé commanditaire n'est passible des pertes que jusqu'à concurrence des fonds qu'il a mis ou dû mettre dans la Société), et l'article 33, d'après lequel « les associés dans les Sociétés anonymes ne sont passibles que de la perte du montant de leur intérêt dans la Société ».

Il faut aller plus loin encore : ce n'est point par préterition que dans la Société civile la situation des associés, vis-à-vis des tiers, est réglée : c'est par une disposition formelle du Code civil ; article 1863 : « Les associés sont tenus envers le créancier « avec lequel ils ont contracté, chacun pour une somme et une « part égales, encore que la part de l'un d'eux dans la société fut « moindre, si l'acte n'a pas spécialement restreint l'obligation de « celui-ci sur le pied de cette dernière part ».

Cet article que la jurisprudence considère comme étant d'ordre public indique avec une parfaite concision un principe et la seule exception qu'il faut lui appliquer.

a) Le principe est terrible : lorsque les associés représentés par celui auquel ils ont donné les pouvoirs (1) ont fait un contrat générateur d'une dette, celle-ci se divise entre eux (sans solidarité, car nous ne sommes pas en matière commerciale), (2) mais chacun devient responsable d'une fraction égale à celle de l'autre actionnaire (un sixième, par exemple s'il existe six associés), alors même que son apport serait beaucoup moindre : par exemple, si quatre des six associés ont placé chacun 200.000 francs dans une affaire, et chacun des deux autres 25.000 francs, ce qui constitue un capital social de 850.000 francs, une dette de 600.000 francs se divisera en 6 fois 100.000 francs, cette dernière somme sera demandée à celui qui aura versé 200.000 francs comme à celui qui n'en aura versé que 25.000. Le recouvrement de la créance sera poursuivi sur l'universalité des biens de chacun.

b) L'exception se produit toutes les fois que le créancier aura accepté formellement qu'il en soit autrement : il y a, en effet, un abîme entre les deux situations : la limitation du risque de l'associé à sa part ou à son nombre de parts est interdite par voie statutaire : elle est parfaitement licite, par voie contractuelle : de même, il est permis de dire que le recours du créancier ne s'exercera que sur l'actif de la Société, sans que l'associé puisse personnellement être mis en cause. Le principe est certain : un créancier a toujours la possibilité de limiter son recours : cette limitation eût-elle pour effet de lui faire abandonner tout droit vis-à-vis d'une personne et tout recours sur un patrimoine déterminé.

II

OBSERVATIONS AU POINT DE VUE FISCAL

Indications des différentes questions à étudier. — Une étude complète, en ce qui concerne le droit fiscal et ses multiples exigences nous entraînerait trop loin. Nous allons seulement examiner les points suivants :

1° L'enregistrement des actes de société. Nous remarquerons l'aggravation de la récente loi du 13 juillet 1925 (article 40) ;

2° Les droits divers qui ont frappé et frappent la transmission des parts, notamment d'après l'article 23 de la loi du 28 décembre 1922) ;

3° L'impôt sur le revenu, spécialement en ce qui touche la taxation forfaitaire (article 32 de la loi du 23 mars 1924).

4° Le droit de communication conféré aux agents de l'Administration de l'enregistrement, en ce qui concerne les écritures des Sociétés civiles (articles 62, 63, 64 et 65 de la loi du 13 juillet 1925) ;

Enregistrement des actes de société.— Tout apport de biens (deniers, meubles, immeubles) qui donne droit à des parts dans la Société, a été tarifé pendant longtemps à 0,20 pour cent ; c'était l'époque où était applicable l'article 19 de la loi du 28 avril 1893 corrigeant lui-même l'article premier de la loi du 28 février 1872 ; cette époque a cessé à la promulgation de la loi du 29 juin 1918, dont l'article 15 a élevé le droit à 1% sans

(1) Il faut que l'associé qui contracte ait reçu le pouvoir des autres, pour que ceux-ci soient engagés (voir à la note suivante l'article 1862), c'est ce qui se produit évidemment quand il existe un gérant ou un directeur.

(2) L'article 1862 du Code civil est ainsi conçu : Dans les Sociétés autres que celles de commerce, les associés ne sont pas tenus solidairement des dettes sociales, et l'un des associés ne peut obliger les autres si ceux-ci ne lui en ont conféré le pouvoir.

décime : et cette seconde étape, elle-même, vient d'être fortement dépassée par la loi du 13 juillet 1925 qui a fixé le nouveau tarif à 2,50 pour cent. Le texte de l'article 40 est le suivant : « Le droit de 1 % édicté par l'article 15 de la loi du 29 juin 1918 pour les « actes de formation et de prorogation de sociétés désignés à « l'article 1^{er} n° 1, de la loi du 28 février 1872 est porté à 2,50 « pour cent, en principal (1). Toutefois, le droit reste maintenu « à 1 pour cent en principal pour les actes de fusion de société « déjà existantes, pourvu que la durée de la Société provenant « de cette fusion ne dépasse pas le nombre d'années durant les- « quelles devait encore exister celle des sociétés fusionnées « dont le terme était le moins éloigné. »

Quand l'apport d'un immeuble est rémunéré par des parts, nous réitérons que le droit ancien de 1 pour cent était perçu, aussi bien que pour un apport en deniers. Il en sera de même aujourd'hui, sauf la différence du taux qui est de 2,50, comme il vient d'être dit. Quant au droit de transcription, qui a été, à son origine, de 1,50 plus deux décimes et demi et est aujourd'hui de 2 % sans décime (loi du 25 juin 1920 - article 25) ; il n'a pas été majoré et est toujours payé au moment de l'enregistrement, en vertu de l'article 8 de la loi du 13 juillet 1911, sans préjudice de la taxe hypothécaire qui est de 40 centimes pour cent francs pour les immeubles et 20 centimes pour cent francs pour les baux à longue durée.

Droits divers sur la transmission des parts.— On sait que, par définition même, la part *civile*, c'est-à-dire le droit d'un sociétaire dans une société civile, ne peut être cédée par un titulaire à un autre, suivant les voies qui sont exclusivement réservées aux titres négociables, c'est-à-dire aux *actions* d'une société *commerciale*, savoir : le *transfert*, résultant de l'inscription à un registre spécial ou la *tradition*, de la main à la main, en ce qui concerne les titres aux porteurs. Pour être opposables aux tiers les cessions doivent être opérées « par la voie civile » ou, en d'autres termes, la société ne doit reconnaître le concessionnaire comme vraiment substitué au cédant, que si l'un des deux lui a signifié par un exploit d'huissier que la cession a bien été faite, ou que le bénéficiaire de la cession justifie qu'elle a été réalisée par acte notarié. Cette disposition, écrite dans l'article 1690 du Code civil, a pour but d'éviter toute supercherie. « Le cessionnaire, dit cet article, n'est saisi à l'égard des tiers que par la « signification du transport faite au débiteur. Néanmoins, le « cessionnaire peut être également saisi par l'acceptation du « transport faite par le débiteur dans un acte authentique ». Cet article est écrit au chapitre du Transport des créances et autres droits incorporels. Il ne faut pas s'étonner de ce rapprochement. Une part d'intérêt dans une société constitue pour celui qui en est titulaire une créance contre cette société : la cession de la part ne sera donc qu'une cession de créance, soumise comme telle aux formalités imposées à ce genre de transmission (2).

(1) Cet article est celui qui a été rédigé par la Commission de la Chambre des députés (voir rapport Viollette, n° 537, tome III, page 79) ; il a été voté par la Chambre (voir *Journal Officiel* du 22 février 1925, page 1139, colonne 3) ; la commission du Sénat avait ramené le tarif à 1,50% (rapport de Béranger, n° 140, page 81). La discussion, d'abord réservée au Sénat (voir *Journal Officiel* du 28 mai 1925, Sénat, page 1011, colonne 3) a été reprise, à la séance du 30 mai (*Journal Officiel* du 31 mai, page 1119), après le retrait d'un amendement de M. Hervey et le retrait d'un amendement de M. Raiberti, qui voulait étendre la disposition fiscale aux associations de la loi de 1901.

(2) Il y a sur ce point un accord parfait entre le droit civil et le droit fiscal, tel que ce dernier a été précisé définitivement dans un arrêt récent de la Cour de Cassation. L'article 69, paragraphe 2, n° 6 de la loi de Frimaire, an VII, soumet à la taxe de 50 centimes

Aujourd'hui, l'enregistrement de ces transmissions est tarifé à 90 centimes par cent francs, par l'article 23 de la loi du 28 décembre 1922 (1). « Est porté à 90 centimes, sans addition de « décimes, le tarif du droit proportionnel, édicté par l'article 69, « paragraphe 2, n° 6, de la loi du 22 frimaire, an VII, en tant « qu'il s'applique aux cessions de parts dans les sociétés, com- « pagnies ou entreprises dont le capital n'est pas divisé en « actions ».

L'impôt sur le revenu avant la loi du 22 mars 1924.— On sait que par l'article premier de la loi du 29 juin 1872, une taxe annuelle et obligatoire est établie : « 3^o Sur les intérêts pro- « duits et bénéfices annuels des parts d'intérêt et commandites « dans les sociétés, compagnies et entreprises dont le capital « n'est pas divisé en actions ». Aucune difficulté ne se présente pour déterminer ces intérêts ou produits, quand il existe un organe qu'administre et dirige la Société. En l'absence du dit organe la question aurait été plus compliquée si la loi n'avait pris soin d'établir un forfait dans les termes suivants : « Le « revenu est déterminé..... 3^o pour les parts d'intérêt et comman- « dites, soit par les délibérations des conseils d'administration « des intéressés, soit à défaut de délibération par l'évaluation « à raison de 5 % du montant du capital social, ou du prix « moyen des cessions de parts d'intérêts consenties pendant « l'année précédente. »

par cent francs, au moment où elles ont lieu, les cessions « d'actions » mobilières des compagnies ou sociétés. La Régie avait admis la prétention de prendre le sens strict du mot « actions » et de faire valoir qu'elle ne pouvait, en conséquence, appliquer le droit de 50 centimes à la cession des parts d'intérêts dans une société civile, mais qu'elle devait prendre le droit de 2 % applicable, d'une manière générale, à la cession de tous droits « mobiliers ». La Chambre civile, dans un arrêt rapporté dans la *Gazette des Tribunaux* du 15 janvier 1919, a cassé un jugement du tribunal de Lille, du 15 juillet 1911 (affaire Cardon Droulois et C^{ie} contre Enregistrement. M^e Blondel, avocat général, et Feullioley, Conseiller rapporteur) ; elle a précisé admirablement que l'article précité de la loi de Frimaire est applicable à toutes les divisions d'un capital social, quelle qu'en soit la dénomination, il s'applique notamment aux parts d'intérêt, pourvu que leur transmission puisse avoir lieu en faisant abstraction des meubles et des immeubles appartenant aux sociétés et qu'elle ait ainsi pour objet, non une fraction de la propriété indivise de fonds social, mais le meuble incorporel consistant dans les droits sociaux du cédant.

(1) Cette loi est non seulement bien connue par son article 23, mais encore par son article 24 qui, à la différence du premier, est relatif aux sociétés par actions, elle rend la taxe annuelle de transmission obligatoire dès l'origine de la Société, le titre n'étant pas encore créé et jusqu'au moment de sa création : la loi frappe donc « le droit » de l'actionnaire et non pas le titre (il s'agit de la taxe créée par la loi du 23 juin 1857, fixée au taux de 50 centimes par cent francs ; par l'article 49 de la loi du 25 juin 1920 ; ensuite au taux de soixante centimes par cent francs par l'article 19 de la loi du 30 juin 1923 ; le tarif est aujourd'hui de 70 centimes par cent francs, en vertu de l'article 76 de la loi du 13 juillet 1925, ainsi conçu : « A partir du 30 juin 1925 est porté à 70 centimes « par cent francs, en principal le droit annuel de transmission « fixé à 60 centimes par cent francs par l'article 18 de la loi du « 30 juin 1923 et auquel sont assujettis : 1^o les titres au porteur « d'actions ou obligations françaises ; 2^o les titres nominatifs « et au porteur étrangers, visés au paragraphe 2 de l'article 31 de « la loi du 29 mars 1914 ; 3^o les droits visés à l'article 24 de la « loi du 28 décembre 1922). »

On remarquera qu'en raison du double décime créé par la loi du 22 mars 1924, le tarif de 70 centimes est de 84 centimes aujourd'hui.

Ajoutons qu'en ce qui concerne les actions d'apport, la Régie entend ne pas les frapper de la taxe même des droits incorporels, c'est ce qui résulte de l'instruction de la Régie du 29 décembre 1922, indiquée dans le *Journal des Sociétés*, livraison de mars 1923, page 138.

Avant la loi du 22 mars 1924, la liquidation de l'impôt n'était donc jamais compliquée, soit dans l'une, soit dans l'autre de ces alternatives, et l'on opérait d'après les règles suivantes que l'on trouve résumées dans tous les manuels, savoir :

A. — *S'il existe un Conseil d'Administration*, l'impôt est dû au prorata du nombre de jours écoulés pour le premier trimestre : dans la suite, il est payé aux époques légales, c'est-à-dire dans les vingt premiers jours des mois de janvier, avril, juillet, octobre. Aussitôt que les écritures relatives aux résultats du premier exercice ont été arrêtées, une liquidation définitive est accomplie, elle est réalisée au moyen de pièces justificatives, (procès-verbal de l'assemblée fixant la répartition, etc.) qui doivent être déposées dans les vingt jours.

S'il y a bénéfice distribué pour la première année, — ce qui est rare, — et s'il était supérieur au 5 % du capital, il y a lieu à paiement de l'impôt sur l'excédent ; de plus, dans l'avenir, l'impôt devra être payé aux époques légales ; mais il sera établi sur les quatre-cinquièmes du revenu distribué l'année précédente.

Si, au contraire, aucune distribution n'a lieu, il en résulte deux conséquences : d'une part, la restitution pouvait être exigée par le contribuable, et d'autre part il n'était fait aucun versement pour l'avenir ; car on ne peut frapper un impôt sur les quatre cinquièmes de zéro.

B. — *Mais lorsque, d'après les statuts*, la mission de fixer les dividendes n'est impartie ni au Conseil d'administration, ni à aucun organe directeur, le paiement forfaitaire continue indéfiniment et il convient de noter les trois principes suivants :

1° Si le fisc découvre qu'il y a eu une distribution plus forte que l'intérêt forfaitaire, il n'a aucune observation à faire, le forfait, étant absolu, interdit toute espèce de preuve.

2° Si la société distribue des bénéfices moins importants que le forfait, elle n'a pas le droit de demander une atténuation de l'impôt.

3° Toutefois, au cas où la Société aura été d'une improductivité absolue, n'ayant réalisé aucun bénéfice, elle pourrait, d'après un arrêt de la Cour de Cassation du 13 avril 1886, (DP. 1886, 1.185) (affaire Klein et Ducros) auquel s'est ralliée l'Administration elle-même, faire la preuve de cette improductivité et se faire restituer l'impôt forfaitaire. La Cour Suprême n'a pas admis que le fisc pût recevoir un impôt sur le revenu dans les hypothèses où il est prouvé que le revenu a complètement manqué.

Tel est le système qui a été observé jusqu'à la loi du 22 mars 1924.

L'impôt sur le revenu depuis la loi du 22 mars 1924. — Le système précité a toujours été accepté à contre-cœur par l'Administration fiscale, parce qu'il lui imposait de supporter le forfait, sans pouvoir le critiquer, alors que, malgré ce forfait, elle devait restituer l'impôt, en cas d'improductivité complète, et c'est pour ce motif qu'elle est parvenue, par étapes successives, à faire réformer la loi.

La première étape a été accomplie par l'article 32 de la loi du 22 mars 1924 qui a admis le régime suivant : deux situations peuvent se présenter : ou bien les sociétés civiles seront sujettes au droit de communication à l'enregistrement, ou bien elles ne seront pas soumises à cette sujétion. Dans le premier cas, le bénéfice distribué sera déterminé par les délibérations des Conseils d'Administration ou, à défaut de délibérations, au moyen d'une déclaration à souscrire dans les trois mois de la clôture de l'exercice faisant connaître les bénéfices effectivement distribués

au cours de l'exercice précédent. Dans le second cas (société non assujettie au droit de communication), il y aura évaluation forfaitaire, à raison de 8 % du montant du capital social au prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédentes, à moins que l'Administration ou les contribuables ne soient en mesure d'établir dans les formes compatibles avec la procédure en matière d'enregistrement le montant des bénéfices effectivement distribués, auquel cas la taxe est liquidée d'après le revenu ainsi déterminé.

La simple lecture de ce qui précède indique que la loi était presque inopérante au point de vue des sociétés civiles : le texte (1) lui-même aurait été inexplicable s'il n'avait pas été fait pour prévoir à la fois les sociétés civiles appelées par parts d'intérêt, et les sociétés commerciales en commandite simple. Comment, en effet, supposer un cas où une société « civile » pouvait devenir soumise au droit de communication au fisc ? Il faut supposer l'hypothèse presque irréalisable d'une société civile qui se serait mise à faire du commerce et qui, ayant accompli un chiffre d'affaires dépassant 50.000 francs, serait tombée sous le contrôle fiscal en vertu de l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920. Dans le second cas prévu (absence de délibération) le texte augmente le forfait, et se réserve le droit de prouver que le revenu a été en réalité plus considérable que le chiffre forfaitaire : mais cette preuve est très aléatoire. Aussi bien des personnes se sont étonnées du peu de clarté des expressions employées par la loi : elles ont demandé notamment ce que signifiaient les termes écrits dans l'article 32 : « L'Administration ou les contribuables sont en mesure d'établir dans les formes compatibles avec la procédure en matière d'enregistrement le montant des bénéfices effectivement distribués. »

D'autres personnes plus expérimentées ont pu comprendre de suite que le dit article n'était qu'un travail préliminaire pour amener progressivement l'encerclement des sociétés civiles dans les groupements qui sont maintenant soumis formellement à la communication de leurs écritures au fisc (2).

Le dernier stade a été franchi par les articles 62, 63 et 64 de la loi du 13 juillet 1925.

(1) L'article 32 nous dit : « L'article 2, 3°, 1^{er} alinéa de la loi du 29 juin 1872 est modifié ainsi qu'il suit :

« 3° Pour les parts d'intérêts et commandites :

« a) Lorsque la Société est assujettie au droit de communication, en vertu des lois existantes, soit par les délibérations des Conseils d'administration, soit à défaut de délibération, au moyen d'une déclaration à souscrire dans les trois mois de la clôture de l'exercice faisant connaître les bénéfices effectivement distribués au cours de l'exercice précédent ;

« b) Lorsque la Société n'est pas assujettie au droit de communication, par l'évaluation à raison de 8 % au montant du capital social ou de la commandite au prix moyen des cessions de parts d'intérêt consenties pendant l'année précédente, à moins que l'Administration ou les contribuables ne soient en mesure d'établir dans les formes compatibles avec la procédure en matière d'enregistrement, le montant des bénéfices effectivement distribués, auquel cas la taxe est liquidée d'après le revenu ainsi déterminé. »

(2) Dans le rapport de M. Bérenger, qui a précédé la loi du 22 mars 1924, on ne trouve guère de considérations qu'en ce qui concerne les sociétés en commandite et les sociétés civiles des mines qui n'ont pas encore adopté la forme anonyme : le rapporteur s'exprime de la façon suivante : « Certaines sociétés en commandite simple, ou sociétés civiles à parts d'intérêt qui réalisent des bénéfices souvent considérables (7, 8, 10 % et plus) n'acquiescent en l'état actuel de la législation la taxe sur le revenu des valeurs mobilières que sur un forfait calculé à raison de 5 % du montant de la commandite ou du prix moyen des cessions de parts d'intérêt dans l'année précédente. Ce forfait joue toutes les fois

Les Sociétés Civiles depuis la loi du 13 juillet 1925. — Le système que la loi nouvelle a créé comprend trois parties :

- 1° L'obligation d'une déclaration (1);
- 2° La sanction du manquement à cette obligation;
- 3° Le droit de communication conféré aux agents de l'enregistrement.

1° L'obligation d'une déclaration, avant le 15 octobre 1925, pour les sociétés existantes, au moment de l'apparition de la loi et un mois après la constitution pour les sociétés qui se créeront dans l'avenir est prescrite par l'article 62 avec l'énumération des indications qui doivent être données et les obligations qui se produiront dans l'avenir.

« Les Sociétés civiles de personnes constituées conformément aux articles 1832 et suivants du Code civil, sont tenues de faire au bureau de l'enregistrement du lieu où elles ont le siège de leur principal établissement, une déclaration contenant : l'objet, le siège, la durée de la société ; 2° la date de l'acte constitutif et s'il y a lieu du ou des actes modificatifs, ainsi que celle de l'enregistrement de chacun de ces actes dont un exemplaire sur papier non timbré dûment certifié est joint à la déclaration ; 3° les noms, prénoms et domicile de chacun des associés, directeurs ou gérants ; 4° la nature et la valeur des biens mobiliers et immobiliers constituant les apports ; 5° les droits attribués aux associés dans le partage des bénéfices et de l'actif social, que ces droits soient ou non constatés par des titres délivrés aux ayants-droit. Cette déclaration devra être faite dans les trois mois de la publication de la présente loi au *Journal Officiel* pour les sociétés civiles existant au jour de cette publication et dans le mois de leur constitution définitive pour les mêmes sociétés qui se formeront postérieurement. En cas de modification dans la constitution de l'actif social, de changement de siège, de remplacement du directeur, ou du gérant ou d'un ou plusieurs des associés, lesdites sociétés doivent en faire la déclaration dans le délai d'un mois au bureau qui a reçu la déclaration primitive et déposer en même temps un exemplaire de l'acte modificatif ».

Nous faisons observer que l'on se trouve en présence d'une série de sujétions nouvelles, absorbantes pour le personnel restreint des Sociétés civiles.

que ces collectivités sont dépourvues de Conseils d'administration, ce qui est le cas le plus fréquent. Il en résulte qu'un grand nombre d'entreprises très importantes telles que les sociétés constituées pour l'exploitation des parts d'agent de change, les sociétés civiles de mines qui n'ont pas encore adopté la forme anonyme (loi du 31 juillet 1920, article 18) échappent légalement à l'impôt sur la portion de leurs bénéfices qui excède 5%. Or, ce taux de 5 % ne correspond plus à l'intérêt actuel de l'argent en matière commerciale et il convient de le relever à 8% au moins. En outre, et pour toutes les sociétés en commandite qui sont assujetties au droit de communication, à savoir les sociétés commerciales réalisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs, il convient d'asseoir la taxe non plus sur un revenu forfaitaire mais sur les bénéfices distribués. (Rapport page 81).

(1) Ainsi que le remarque l'instruction de l'Administration de l'enregistrement (n° 3.859) qui a été reproduit dans le Répertoire pratique du notariat et de l'enregistrement de Defresnois, rue Dassard, n° 40, à Paris, les sociétés françaises dont les actions sont assujetties au droit de transmission, sont actuellement soumises, à l'obligation de souscrire au bureau de leur principal établissement, une déclaration d'existence (décret du 17 juillet 1857, art. 1^{er}) ; de même l'article 12, paragraphe 5 de la loi du 13 avril 1898 a prescrit aux sociétés étrangères qui se proposent d'acquérir des biens en France et d'y faire des opérations, de déposer au bureau dans le ressort duquel se manifeste pour la première fois leur existence, un exemplaire certifié de leur acte

2° Quant aux sanctions établies, elles sont données par l'article 63 : elles sont de deux sortes : d'abord, la contravention à l'article 61 peut être punie d'une amende de 100 à 5.000 fr. en principal ; ensuite, si l'Administration constate une insuffisance dans le chiffre donné comme représentant la valeur des apports mobiliers ou immobiliers, elle pourra infliger une autre pénalité égale au 10 % du montant de ces apports. La constatation de ces insuffisances doit avoir lieu dans les formes prévues aux articles 57 à 60 de la loi, c'est-à-dire par une expertise opérée dans les formes de droit. Dans une phrase assez énigmatique, l'article 63 (dernier paragraphe) déclare qu'à défaut de la déclaration prévue à l'article 62, les actes constitutifs ou modificatifs de Sociétés Civiles ne sont pas opposables à l'Administration pour la perception de tous impôts ou taxes exigibles en vertu des lois en vigueur (1).

Cela paraît signifier que l'administration se refuserait à considérer les biens mis en société comme dépendant d'une personne morale ayant un patrimoine propre : ils seraient alors pris comme faisant partie d'une indivision entre les sociétaires, ce qui serait une hypothèse favorable aux prétentions fiscales : car celles-ci se trouveraient renforcées au point de vue des mutations immobilières, ce qui est toujours un avantage pour le Trésor.

3° Le droit de communication, c'est certainement l'innovation la plus grave, qui donne au fisc, relativement aux écritures des sociétés civiles, le même pouvoir d'inquisition qu'en ce qui concerne les sociétés par actions : cette société de famille où l'on pouvait vivre à l'abri des regards fiscaux disparaît donc en fait. Et comme la loi nouvelle voulait ne laisser subsister aucun doute, elle a énuméré dans son article 64, tous les textes appli-

d'association. Ces dispositions ne visent pas les sociétés civiles de personnes qui n'ayant pas d'objet commercial n'émettent pas de titre négociable, ou qui, si elles sont étrangères, ne manifestent pas leur existence dans notre pays. Aussi, bien qu'assujetties en principe à la taxe du revenu sur les parts sociales, attribuées à leurs membres et sur les emprunts qu'elles contractent, les sociétés de cette nature échappent souvent à l'impôt ; elles se présentent par ailleurs à diverses combinaisons en vue d'échapper les charges fiscales qui incomberaient normalement à leurs membres.

La disposition essentielle de la loi, dit la circulaire, est d'imposer à ces sociétés une déclaration d'existence qui tend à mettre fin à cet état de choses.

Parmi les indications données par l'instruction précitée nous relatons l'indication que l'évaluation des biens mobiliers et immobiliers constituant les accords sera faite au jour de la constitution de la Société s'il s'agit d'une société formée après la promulgation de la présente loi ou au jour de cette promulgation, si la déclaration émane d'une société constituée à une date antérieure. Les sociétés étant personnellement responsables du défaut de déclaration ainsi que des omissions ou insuffisances commises dans ces déclarations, les agents veilleront à ce que les déclarations dont il s'agit soient souscrites par des personnes ayant qualité pour engager la société.

(1) Voici le texte de l'article 63 : « Toute contravention aux dispositions qui précèdent est punie d'une amende de 100 à 5.000 fr. en principal, sans préjudice d'une pénalité de 10 fr. par 100 fr. en principal du montant des apports mobiliers ou immobiliers omis ou insuffisamment évalués dans la déclaration.

« Les omissions sont réprimées dans les délais et suivant les formes prescrites par les lois qui régissent les déclarations de mutation par décès.

« Les insuffisances mobilières ou immobilières sont constatées par voie d'expertise, à laquelle il est procédé dans les formes indiquées aux articles 57 à 60 de la présente loi.

« A défaut de la déclaration prévue à l'art. 62, les actes constitutifs ou modificatifs de Sociétés Civiles ne sont pas opposables à l'Administration, pour la perception de tous impôts ou taxes exigibles en vertu des lois en vigueur ».

cables aux sociétés par actions, textes qu'elle rend applicables aux sociétés civiles. Il est facile d'en juger :

« Article 64. — Les Sociétés Civiles visées à l'article 62 sont « assujetties au droit de communication conféré aux agents « de l'enregistrement par la loi du 5 juin 1850, article 16, le « décret du 17 juillet 1857, article 9, la loi du 23 août 1871, « article 22, et la loi du 21 juin 1875, article 7, le refus de communication est constaté par un procès-verbal et soumis aux « sanctions établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 ».

Pour bien se rendre compte de tout ce que l'Administration aura le droit de demander comme communication, il suffit de lire les textes que l'article 64 cite avec tant de minutie.

C'est d'abord l'article 16 de la loi du 5 juin 1850 : c'est celui qui, dans les Sociétés par actions, oblige à tenir un registre des certificats d'actions : « Les titres ou certificats d'actions seront tirés d'un registre à souche ; le timbre sera apposé sur la souche et le talon. Le dépositaire du registre sera tenu de le communiquer aux préposés de l'enregistrement, selon le mode prescrit par l'article 54 de la loi du 22 Frimaire, an VII, et sous les peines y énoncées ».

Le décret du 17 juillet 1857 est le texte qui organise les prescriptions un peu imprécises de la loi du 23 juin 1857 sur les droits de transmission dus sur les actions et obligations des Sociétés, Compagnies et Entreprises françaises et étrangères. Son article 9 est ainsi conçu : « Les dépositaires des registres à souche et des registres de transferts et conversions de titres de sociétés, compagnies et entreprises seront tenus de les communiquer sans déplacement, ainsi que toutes les pièces et documents relatifs aux dits transferts et conversions, aux préposés de l'enregistrement, à toute réquisition et de leur laisser prendre, sans frais, les renseignements, extraits, et copies qui seront nécessaires dans l'intérêt du Trésor public, à peine de l'amende prononcée par l'article 10 de la loi du 23 juin 1857, pour chaque refus. Le refus de la Société ou de ses agents, sera établi, jusqu'à inscription de faux, par le procès-verbal, affirmé dans les vingt-quatre heures ».

Mais, les deux textes qui étendent dans les plus larges mesures le droit de communication à l'enregistrement, sont, sans contestation possible, l'article 22 de la loi du 23 août 1871 et la loi du 21 juin 1875 (article 7).

Le premier de ces textes fut inspiré par le fisc parce que les lois de 1850 et de 1857 n'étaient relatives qu'aux inspections qu'il devait faire pour vérifier si les lois sur le timbre des actions et sur la transmission des titres étaient respectées.

On a voulu étendre aux livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité, le pouvoir de vérification des agents. L'article 22 est ainsi conçu : « Les sociétés, compagnies assureurs, entrepreneurs de transports et tous autres assujettis

aux vérifications des agents de l'enregistrement par les lois en vigueur, sont tenus de représenter aux dits agents leurs livres, registres, titres, pièces de recette, de dépense et de comptabilité, afin qu'ils s'assurent de l'exécution des droits sur le timbre. Tout refus de communication sera constaté par procès-verbal et puni d'une amende de 100 à 1.000 fr. ».

Comme on le voit, l'article que l'on vient de lire ne parle pas de la communication « dans les succursales » ; aussitôt, pour compléter cette lacune, est intervenue la loi du 21 juin 1875 qui, dans son article 7 stipule : « Les Sociétés, compagnies d'assurances, assureurs contre l'incendie ou sur la vie, et tous autres assujettis aux vérifications de l'Administration, sont tenus de communiquer aux agents de l'Administration de l'enregistrement, tant au siège social que dans les succursales et agences, les polices et autres documents énumérés dans l'article 22 de la loi du 23 août 1871, afin que ces agents s'assurent de l'exécution des lois sur l'enregistrement et le timbre. Tout refus de communication sera constaté par le procès-verbal et puni de l'amende spécifiée en l'article 22 de la loi du 23 août 1871. »

Nous terminerons cette *riche* énumération en donnant le texte de l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 auquel l'article 64 se réfère pour indiquer les sanctions de la non communication : « L'amende encourue pour refus de communication dans les conditions prévues par l'article 22 de la loi du 23 août 1871 et par l'article 7 de la loi du 21 juin 1875 sera de 1.000 à 10.000 fr. en principal. Indépendamment de cette amende, les Sociétés ou compagnies françaises ou étrangères et tous autres assujettis aux vérifications des Agents de l'enregistrement, devront, en cas d'instance, être condamnés à représenter les pièces ou documents non communiqués, sous une astreinte de 100 fr. au minimum par chaque jour de retard. Cette astreinte, non soumise aux décimes, commencera à courir de la date de la signature par les parties ou de la notification du procès-verbal qui sera dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle ne cessera que du jour où il sera constaté, au moyen d'une mention écrite, par un Agent de contrôle, sur un des principaux livres de la Société, ou de l'établissement, que l'Administration a été mise à même d'obtenir la communication ordonnée. Le recouvrement de l'astreinte sera suivi comme en matière d'enregistrement ».

Cette innovation, en ce qui concerne les Sociétés civiles qui sont exclusivement des Sociétés de personnes, est certainement une des dispositions les plus hardies de toutes celles auxquelles l'Administration nous a habitués depuis longtemps.

Il nous a paru intéressant de réunir en une seule étude, d'abord les principes que l'on doit ne pas oublier en matière de constitution d'une Société Civile, et ensuite les règles nouvelles qu'une loi extrêmement récente vient de leur imposer au point de vue fiscal.