

# LÉGISLATION

## Les Sociétés Coopératives et les Groupements Coopératifs en présence des Lois fiscales de toutes catégories

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

(SUITE ET FIN)

**L'intérêt normal du capital n'est pas un bénéfice.** — Au point de vue fiscal, comme au point de vue législatif, il a toujours été admis que l'intérêt normal n'est pas un bénéfice mais une charge du capital. Nous avons déjà remarqué et reproduit l'arrêt du Conseil d'Etat du 12 juin 1907 (Rec. Cons. Et. page 552), annulant la taxation à la patente de la Société coopérative du Sud-Est, bien que celle-ci distribuât d'après ses statuts un intérêt de 5 % à ses sociétaires. Nous avons exposé que cependant cet intérêt constituait presque l'unique argument sur lequel le Conseil de Préfecture s'était appuyé pour maintenir la taxation de la Société.

Le Conseil d'Etat y a répondu par une phrase qui, dépassant le litige qui lui était soumis, caractérise nettement le rôle d'un intérêt légal de 5 % dans la Société coopérative : Le Conseil reconnaît que cet intérêt n'en modifie pas le caractère : « Considérant, d'ailleurs, que si les sociétaires touchent un intérêt fixe de 5 % sur leurs actions, et, si le fonds de réserve peut, à la dissolution de la Société, ou quand il aura atteint une somme déterminée, être distribuée au personnel, réparti entre les coopérateurs ou employé à des œuvres d'intérêt agricole, ces circonstances ne sont pas de nature à modifier le but coopératif de la Société ».

Parmi les documents législatifs, celui qui fait le plus nettement la distinction entre le « dividende » qu'il proscribit, et « l'intérêt » qu'il proclame légitime et normal, est la loi du 5 août 1920 sur le « crédit mutuel et la coopération agricoles » (1). On sait que cette loi a créé certains avantages aux sociétés coopératives agricoles, notamment celui de pouvoir profiter d'avances à très long terme avec un faux très modique : mais ces sociétés sont soumises à la règle formelle que voici (Article 23) : « les statuts doivent spécifier expressément :

« 1<sup>o</sup> Que les parts restent nominatives ; 2<sup>o</sup> Qu'aucun dividende n'est attribué au capital ou aux fractions de capital et que le taux des intérêts ne peut pas dépasser 6%..... ».

### V. — LES SOCIÉTÉS COOPÉRATIVES ET LA TAXE SUR LE CHIFFRE D'AFFAIRES

**Observations générales.** — La dernière étape n'est pas la plus facile à parcourir, à cause surtout de certaines explications pré-

maturément données avant que la Jurisprudence soit fixée et qui ont pu répandre des principes inexacts. Le point de départ de tous les commentateurs a été le suivant. Dans son article 59, créateur de la taxe sur le chiffre d'affaires, la loi du 25 juin 1920 s'est exprimée ainsi :

« Il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement *achètent pour revendre* ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par le titre 1<sup>er</sup> de la loi du 31 juillet 1917. »

On a généralement accordé à ce dernier membre de phrase : « .. ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties... etc.... » une importance prépondérante, et, — chose étrange — la Régie elle-même l'avait compris comme signifiant que, par réciprocité, toute personne qui ne paierait pas l'impôt sur le bénéfice industriel et commercial, serait affranchie de la taxe nouvellement créée.

Or, en vertu de ce qui a été exposé à la section précédente, nombreuses sont les coopératives qui ne paient pas l'impôt cédulaire des bénéfices industriels ; rappelons tout d'abord, qu'en première ligne y restent étrangères les sociétés qui font la simple répartition des commandes entre les sociétaires, mais rappelons surtout que sont exemptes les sociétés qui pratiquent ordinairement la vente, à la condition que les acheteurs soient rigoureusement pris dans le cercle de leurs sociétaires, sans intrusion d'adhérents.

Ces Sociétés, exonérées de l'impôt cédulaire, allaient-elles devenir, par ce fait même, exemptes de la taxe nouvelle, tout en pratiquant l'achat pour la revente à ces mêmes sociétaires ? C'est le principe qui fut affirmé par la Circulaire de l'Enregistrement du 29 août 1920 : « Les Sociétés coopératives de consommation qui viennent d'être énumérées (c'était celles qui sont dispensées d'impôt cédulaire) échappent complètement à l'impôt sur le chiffre d'affaires, non seulement sur le prix des ventes qu'elles effectuent à leurs sociétaires, mais encore sur les sommes qu'elles touchent de leurs membres pour couvrir les frais généraux. » (Voir cette circulaire reproduite dans le Répertoire Fiscal du Commerce et de l'Industrie, page 992.)

Mais, on avait compté sans l'intervention du Conseil d'Etat qui s'est manifestée définitivement (1) par deux arrêts rendus le même jour, le 18 janvier 1924.

(1) Cette loi n'a été en rien modifiée, au point de vue fiscal, par celle du 14 juillet 1923, qui a seulement donné des facilités nouvelles de constitution et précise le régime juridique, en ce qui concerne les Sociétés coopératives agricoles et les Sociétés agricoles d'intérêt collectif.

(1) Nous disons : « définitivement », car un arrêt du Conseil d'Etat rendu antérieurement (26 juillet 1923, *Rec. Cons. Et.*, année 1923, page 612 : aff. Société anonyme de consommation « La

Ces deux arrêts ont eu deux conséquences : la première, c'est de permettre une interprétation raisonnée de la loi sur le chiffre d'affaires ; la seconde, c'est d'obliger le Gouvernement pour empêcher le résultat rigoureux à l'excès de cette interprétation, à faire passer d'urgence dans la loi de Finances du 13 juillet 1925, l'article 85 que nous aurons à reproduire et à étudier.

**Jurisprudence du Conseil d'Etat. — Deux arrêts du 18 janvier 1924.** — La Haute Juridiction a donné à l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, une interprétation toute différente de celle qu'avait adoptée l'Administration elle-même.

Le Conseil d'Etat attache une importance primordiale à cette idée que la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt qui est dû pour tout acte de commerce. Or, l'acte commercial par excellence c'est « l'achat dans le but de la revente ». Ce fait même occasionnel (et à plus forte raison quand il devient habituel) entraîne toutes les conséquences que prévoit le Code de Commerce (compétence des Tribunaux de Commerce, la tenue des livres prescrits... etc.) ; il est donc naturel qu'il expose toute personne ou Société à la taxe vraiment commerciale dite du chiffre d'affaires.

Or, une Société Coopérative, alors même qu'elle est dispensée de l'impôt cédulaire du bénéfice commercial quand elle ne revend qu'à ses sociétaires, n'en a pas moins acquis des objets dans le but de les revendre : si l'on prend la première ligne de l'article 59, « il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre », elle doit donc être taxée de « ce chef ».

Quant au second membre de la même phrase : «... ou accomplissent des actes relevant de professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institués par la loi du 31 juillet 1917 », il n'a été inscrit que pour permettre d'atteindre les personnes qui, sans pratiquer l'achat pour la revente, n'en font pas moins des actes à la fois lucratifs et commerciaux : courtage, commission ; il est un complément du premier membre de phrase et a pour but d'en assurer l'extension aux professions qui ne seraient pas atteintes par le premier.

Ces observations permettent à notre avis de comprendre aussi bien le premier arrêt du 18 janvier que le second, bien que l'un prononce une taxation, à l'impôt sur le chiffre d'affaires, et l'autre une exonération.

Dans le premier arrêt, la Société Coopérative Révéloise de consommation, nous voyons la requérante se plaindre d'avoir été taxée au chiffre d'affaires et expliquer avec détails, qu'elle ne vend qu'à ses actionnaires, qu'elle ne fait pas des stocks, et qu'enfin, elle n'est pas assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Le Conseil d'Etat lui répond par un motif très court où il est constaté *qu'elle achète pour la re-*

*Populaire* » et *Revue des Impôts*, livraison de février 1925, page 100) ferait croire que cette haute juridiction fait, elle aussi, dépendre la taxation à l'impôt du chiffre d'affaires, de la taxation à l'impôt cédulaire. Dans cette affaire, il s'agissait d'une Société qui avait échappé aux deux impôts : le Conseil d'Etat l'a rétablie sur le rôle de l'impôt cédulaire, par ce fait que bien que ne vendant qu'à ses sociétaires, elle constituait des bonis placés en réserve sans que les statuts indiquassent quel en serait l'emploi futur : de plus, après avoir prononcé cette taxation à l'impôt cédulaire, le Conseil d'Etat dit que, « par suite, elle est imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires ». Il ne faut pas attacher trop d'importance à ce mot « par suite ». Comme on le voit dans les arrêts qui sont rapportés au texte ci-dessus, il suffit qu'il y ait vente même à des sociétaires, pour que la taxe sur le chiffre d'affaires soit due. Il est donc certain que même si la Société « La Populaire » n'avait pas été réintégrée parmi les contribuables de l'impôt cédulaire, elle aurait été frappée par le Conseil d'Etat de la taxe sur le chiffre d'affaires.

*vente*, et que cela suffit pour la faire rentrer dans les termes de la première partie de l'article 59. Voici au surplus le texte de l'arrêt :

« Vu la requête présentée par la Coopérative Révéloise de consommation, dont le siège est à Revel (Haute-Garonne), 19, rue du Temple, agissant poursuites et diligences du Président de son Conseil d'Administration, ladite requête est enregistrée au secrétariat de la section spéciale du Contentieux du Conseil d'Etat, le 24 août 1922, et tendant à ce qu'il plaise au Conseil annuler un arrêté, en date du 26 juillet 1922, par lequel le Conseil de Préfecture du département de la Haute-Garonne a rejeté sa demande en annulation de la contrainte contre elle délivrée aux fins de recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires réalisées du 1<sup>er</sup> janvier au 31 mars 1922. Ce faisant, attendu que la Société, si elle s'est réservé la faculté d'ouvrir son magasin au public, n'a jamais usé de cette faculté et vend exclusivement à ses actionnaires ; qu'elle ne constitue pas de stocks ; que la circonstance qu'elle prélève sur les bénéfices 25 % pour alimenter le fonds de réserve de la somme nécessaire — au cas seulement où les résultats de l'exercice le permettent — à servir des intérêts de 5 % aux actionnaires, est sans portée ; qu'il n'y a pas lieu davantage de faire état des dispositions de l'article 43 des statuts prévoyant l'attribution possible aux actionnaires, au cas où la Société cesserait de fonctionner, du solde actif, cette attribution ne devant se faire qu'éventuellement dans des hypothèses qui ne se réaliseront pas nécessairement ;

« Qu'enfin, elle n'est pas assujettie à l'impôt sur les bénéfices commerciaux ;

« Déclarer non valable la contrainte décernée contre la Société. — Vu l'arrêté attaqué. — Vu la réclamation présentée devant le Conseil de Préfecture. — Vu les observations présentées par le Ministre des Finances, en réponse à la communication qui lui a été donnée du pourvoi, les dites observations enregistrées, comme ci-dessus, le 17 janvier 1923, et tendant au rejet de la requête. — Vu les autres pièces produites et jointes au dossier. — Vu la loi du 25 juin 1920. — Oui M. Reinach, auditeur en son rapport ; oui M. Andrieux, auditeur, commissaire adjoint du Gouvernement, en ses conclusions ;

« Considérant qu'aux termes de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux institué par le titre 1 de la loi du 31 juillet 1917 ;

« Considérant qu'il résulte de l'examen des statuts de la Coopérative Révéloise et notamment des articles 3 et 31 que cette Société a pour objet de vendre à ses adhérents les denrées par elle achetées ; que les affaires qu'elle effectue sont par suite au nombre de celles que vise le texte précité ; que, dès lors, ladite Société n'est pas fondée à demander l'annulation de la contrainte décernée contre elle en vue du recouvrement de l'imposition litigieuse.

« Décide : la requête susvisée de la Coopérative Révéloise est rejetée. » (N<sup>o</sup> 77.796, section spéciale du Contentieux, 3<sup>e</sup> sous-section.)

Dans la seconde instance, nous voyons le Ministre des Finances se plaindre d'un arrêté du Conseil de Préfecture qui a exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires un Syndicat agricole de Neufchâteau : le Ministre toujours fidèle à la prétendue théorie que la taxe sur le chiffre d'affaires ne doit frapper que ceux qui payent l'impôt sur le bénéfice industriel, reproche au Conseil

de Préfecture, d'avoir jugé trop rapidement, c'est-à-dire sans avoir examiné tout d'abord, si le Syndicat devait être frappé de cet impôt cédulaire.

Le Conseil d'Etat a jugé plus rapidement encore : il remarque que personne n'a allégué que le Syndicat ait procédé à la vente d'une marchandise quelconque ; il s'est cantonné dans son rôle et a fait la répartition entre ses adhérents, des marchandises commandées par eux : mais, dans cette répartition, il n'a tiré aucun profit, en tant que Syndicat : il échappe par conséquent à la première branche de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920, laquelle frappe l'opération d'achat pour la revente. Et il échappe également à la seconde branche qui impose les bénéfices réalisés dans les professions commerciales, (courtage, commission, etc...), même sans qu'il y ait de vente de marchandises, car il ne fait pas de bénéfices puisque tous les avantages pécuniaires sont retournés aux sociétaires.

Voici d'ailleurs le texte de l'arrêt rendu par les mêmes Juges que le précédent :

« Vu le recours du Ministre des Finances ledit recours enregistré au secrétariat de la section spéciale du Contentieux du Conseil d'Etat, le 29 janvier 1923, et tendant à ce qu'il plaise au Conseil annuler un arrêté, en date du 22 novembre 1922, par lequel le Conseil de Préfecture du département des Vosges a déclaré nulle la contrainte délivrée contre le Syndicat Agricole de Neufchâteau aux fins de recouvrement de l'impôt sur le chiffre d'affaires réalisé par ledit Syndicat du 1<sup>er</sup> juillet 1920 au 31 janvier 1922 ;

« Ce faisant, attendu que l'impôt sur le chiffre d'affaires étant dû par tous les assujettis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, le Conseil de Préfecture pouvait tout au plus surseoir à statuer jusqu'à ce que le Syndicat réclamant eût fait juger la question de savoir s'il était dûment assujetti audit impôt ; qu'au surplus, c'est à bon droit qu'il y a été imposé, alors qu'il ne satisfait pas à l'une des conditions fixées par la loi du 31 juillet 1917 pour avoir droit à l'exonération (puisque les statuts ne spécifient pas qu'en cas de dissolution la distribution de l'actif entre les sociétaires se fera au prorata de leurs achats).

« Valider la contrainte annulée. — Condamner le Syndicat Agricole de Neufchâteau aux dépens de première instance et d'appel.

« Vu l'arrêté attaqué. — Vu la réclamation présentée devant le Conseil de Préfecture. — Vu la lettre, en date du 21 mars 1923, par laquelle le Préfet du département des Vosges transmet les observations en défense présentées par le Syndicat Agricole de Neufchâteau, lesdites observations enregistrées comme ci-dessus, le 23 mars 1923, et tendant au rejet de la requête, par le motif que le Syndicat n'a pas d'actionnaires et que si d'après l'article 30 des statuts, l'actif est, en cas de dissolution, distribué en primes entre les membres du Syndicat, la mention de primes implique l'institution à cette date de concours, manifestations subventionnées par l'Etat, et considérées par suite par lui, comme des œuvres d'intérêt général ;

« Vu les autres pièces produites et jointes au dossier. — Vu la loi du 25 juin 1920. — Vu la loi du 29 mars 1897, article 42. — Ouï M. Reinach, auditeur, en son rapport. — Ouï M. Andrieux, auditeur, commissaire-adjoint du Gouvernement, en ses conclusions.

« Considérant qu'aux termes de l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 : « ... il est institué un impôt sur le chiffre des affaires faites en France par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ou accomplissent des actes relevant des professions assujetties à l'impôt sur les béné-

ficiés industriels et commerciaux institué par le titre I de la loi du 31 juillet 1917 ». Qu'en vertu de l'article 62 de la même loi, le chiffre d'affaires imposable est, pour les intermédiaires et mandataires, constitué « par le montant des courtages, commissions, remises, salaires, prix de location, intérêts, escomptes, agios et autres profits définitivement acquis ».

« Considérant que, d'après les statuts du Syndicat Agricole de Neufchâteau, et notamment, les dispositions des articles 10 et 27, ce Syndicat groupe les demandes de ses membres et leur livre les marchandises commandées par eux ; qu'il ne résulte pas de l'instruction que ledit Syndicat ne se soit pas borné à répartir purement et simplement entre ses adhérents les denrées ainsi achetées, et qu'il ait tiré un profit quelconque de ces opérations ; que les affaires qu'il effectue ne sont par suite du nombre de celles que visent les dispositions légales ci-dessus rappelées ; qu'ainsi le Ministre des Finances n'est pas fondé à soutenir que c'est à tort que la contrainte décernée contre le Syndicat Agricole de Neufchâteau a été annulée.

« Décide : article premier. — Le recours susvisé du Ministre des Finances est rejeté. » (N<sup>o</sup> 79.199, section spéciale du Contentieux, 3<sup>e</sup> sous-section).

**Portée pratique du premier arrêt. — Loi du 13 juillet 1925, article 85.** — La conséquence du premier arrêt apparaît clairement : la juridiction compétente en matière d'impôt sur le chiffre d'affaires, ayant statué en sens inverse des sentiments bienveillants de l'Administration, cette dernière devait entreprendre des poursuites pour récupérer aujourd'hui toutes les ressources fiscales dont elle avait négligé le recouvrement dans le passé, et poursuivre tout arriéré contre toute société, même restant étrangère à la perception de l'impôt cédulaire.

On pouvait donc s'attendre à voir surgir une énorme quantité de contraintes, immédiatement exécutoires, réclamant pour trois années d'arriéré, la taxe sur le chiffre d'affaires aux sociétés qui, n'ayant pas été poursuivies, n'avaient fait aucune provision pour faire face à ce paiement.

La loi du 13 juillet 1925 a inséré dans l'article 85 la disposition suivante :

« L'impôt institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 ne sera exigé qu'à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1926 (date prorogée jusqu'au 1<sup>er</sup> avril 1926, par l'article 13 de la loi dite des douzièmes provisoires, du 31 décembre 1925 ; *J. Of.* du 1<sup>er</sup> janvier 1926) en ce qui concerne les sociétés coopératives de consommation, qui étaient susceptibles de bénéficier des exonérations prévues par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, et n'ont pas, en fait, acquitté cet impôt.

« L'impôt ne sera exigé qu'à compter de la même date, en ce qui concerne :

« 1<sup>o</sup> Les Syndicats agricoles qui sont passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires dans les mêmes conditions que les Sociétés coopératives de consommation.

« 2<sup>o</sup> Les groupements d'achats en commun constitués entre professionnels (personnes ou sociétés).

Tout ce que le contribuable obtient par le texte précité, c'est l'abandon de l'arriéré et l'application de la taxe à partir du 1<sup>er</sup> Avril 1926. Telle est l'explication de la formule un peu énigmatique de l'article 85 pour ceux qui ignorent les faits que nous avons cru utile de rappeler.

D'ailleurs, ce que nous indiquons a été formellement précisé dans la discussion au Sénat : Le commissaire du Gouvernement, M. de Margerie (Directeur général des Contributions directes) a fait la déclaration suivante : « le Gouvernement vous demande

en outre de déclarer par votre vote, que l'impôt sur le chiffre d'affaires restera ce qu'il a toujours été, ce qu'il devait certainement être dans l'esprit des législateurs de 1920, c'est-à-dire un impôt général dans son application. Reste cependant le passé qu'il faut liquider. L'Administration ayant mal interprété, par un excès de bienveillance, la loi de 1920, et ayant manqué de réclamer à certaines associations l'impôt qui aurait dû leur être réclamé, le Gouvernement demande au Parlement de lui donner l'autorisation de passer l'éponge sur ce passé, de manière que l'impôt soit appliqué conformément à la jurisprudence du Conseil d'Etat, seulement à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1925 » (Cette date est devenue successivement le 1<sup>er</sup> janvier 1926, et le 1<sup>er</sup> avril 1926).

M. Charles Dumont, sénateur, qui était en 1920, à la Chambre, le Président de la Commission chargée d'étudier le projet de loi sur la taxe dite du chiffre d'affaires, est intervenu dans la discussion : il a dit que ce qui tient le plus à cœur aux sociétés coopératives, c'était d'être exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; quant à l'impôt sur le chiffre d'affaires, « de nombreuses Sociétés coopératives y adhèrent. J'ai le très grand honneur de représenter un département où la coopérative de consommation a pris une très grande extension. J'ai pu produire en décembre 1923, à la tribune de la Chambre, l'avis de coopératives, même socialistes, qui considéraient comme une chicane de réclamer l'exonération du chiffre d'affaires. Ces coopératives ne paient pas l'impôt des bénéfices industriels et commerciaux ; c'est tout le privilège qu'elles réclament. » (*J. Of.* débats Parlementaires, Sénat, 10 juillet 1925, page 1447, col. 2). La raison de cette conviction se trouve dans ce fait que la taxe sur le chiffre d'affaires peut facilement être récupérée sur l'acheteur. Si le Gouvernement avait demandé le paiement pour le passé, cette récupération aurait été impossible ; il a donné satisfaction aux coopératives en déclarant qu'il n'exigerait la taxe que pour l'avenir, à partir du 1<sup>er</sup> janvier, aujourd'hui 1<sup>er</sup> avril 1926,

**Limite exacte de la portée de l'article 85 de la loi du 13 juillet 1925.** — Il ressort donc de la loi que jusqu'au 1<sup>er</sup> janvier 1926, les sociétés coopératives de consommation qui jouissaient d'une exonération parce qu'elles étaient exonérées de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ne seront pas inquiétées.

1<sup>o</sup> A partir du 1<sup>er</sup> avril 1926, ces sociétés rentreront dans le droit commun, c'est-à-dire que, du moment qu'elles font directement des achats, dans le but d'en opérer la revente même exclusivement à leurs propres sociétaires, elles subiront le poids de la taxe (à moins que la date ne soit encore prorogée).

2<sup>o</sup> Mais l'achat pour la revente continuera bien à être le véritable critérium, en ce qui concerne cette taxe. Le Commissaire du Gouvernement l'a dit lui-même, en réponse à une question posée par le sénateur Faure, qui lui demandait si son intention était d'assimiler certains groupements à caractères industriels et commerciaux, aux unions agricoles et aux unions de consommateurs, qui ne sont que des groupements des intéressés unis légalement dans des organismes en vertu de lois qui leur confèrent la faculté d'acheter en commun les produits dont ils ont besoin et qu'ils ne peuvent obtenir isolément dans de bonnes conditions : il serait inadmissible, dit le sénateur Faure, que « les Syndicats agricoles (pour ne parler que de ceux-là) soient assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires lorsqu'ils se groupent pour acheter en commun, pour avoir plusieurs wagons de marchandises ». (*J. Of.*, Débats Parlementaires, Sénat, 10 juillet 1925, p. 1.446, col. 2).

Le Commissaire du Gouvernement (voir la même référence) répond : « il n'a jamais été question de soumettre à l'impôt sur

le chiffre d'affaires des opérations faites dans les conditions strictement limitées qui viennent d'être indiquées. S'il s'agit d'agriculteurs qui se réunissent pour passer une commande d'engrais dont ils ont besoin, ces agriculteurs n'achètent pas pour revendre. Ils ne sont pas imposables d'après la loi du 25 juin 1920 dès l'instant qu'ils ne font que passer les commandes de leurs membres pour les leur livrer. L'impôt n'est pas dû, puisqu'il n'y a pas d'achat pour revendre. Que si, au contraire, comme dans de nombreux syndicats agricoles, les achats sont faits sans commande préalable, quand il y a constitution de stock et c'est une question de fait que seuls les Tribunaux, à défaut d'entente entre les intéressés et l'Administration peuvent fixer, quand il y a achat pour revendre, par application des principes, la taxe sur le chiffre d'affaires est due. Mais s'agissant du cas qui a été visé, et pour lequel la taxation serait de nature à choquer, les affirmations les plus fermes peuvent être données au Sénat. »

Et M. Charles Dumont, reprenant l'idée du Gouvernement (voir page 1.147, col. 2), la commente en termes très précis : « Je conclus donc, dit-il, avec M. le Commissaire du Gouvernement, que l'on doit indéniablement dispenser de la taxe le groupement intermittent d'acheteurs en commun. D'un autre côté, il y a des coopératives qui constituent de véritables organisations commerciales, et qui vendent à tout venant. Dans ce cas, la taxe est indéniablement due. Entre ces deux limites, il y a des intermédiaires. L'Administration cherchera s'il y a oui ou non, transfert de la chose achetée. Avant tout, j'ai voulu rappeler que le législateur de 1920 a voulu essentiellement faire une loi très générale, s'appliquant à tous les objets achetés et revendus, loi devant laquelle tous les citoyens, tous les contribuables, doivent être égaux. »

3<sup>o</sup> Par conséquent, pour l'avenir, il n'existera pas de situation intermédiaire : ou bien la Société Coopérative comme tout syndicat agricole ou tout groupement d'achats en commun (ces expressions, au point de vue de ce qui nous occupe sont synonymes) *achètera pour son compte*, et après avoir ainsi obtenu la propriété de la chose achetée, *elle la vendra* soit à des tiers, soit à ses propres membres ; même dans ce dernier cas, elle sera frappée de la taxe sur le chiffre d'affaires, sur le montant intégral de sa revente. Ou bien, la Société Coopérative ne fera que répartir les objets achetés, sur commande ferme, entre les acheteurs, ne fut-elle que l'agent d'un seul acheteur ; dans ce cas, comme l'a fait observer le Commissaire du Gouvernement, il n'y aura pas deux étapes différentes dans la fixation de la propriété ; celle-ci est immédiatement attribuée aux acheteurs, et il n'y aura pas taxation.

Le moyen intermédiaire aurait consisté à dire que, même dans le cas où il y aurait eu achat et revente, c'est-à-dire constitution et écoulement de stock, la taxe ne serait due que sur le profit retiré par la Société Coopérative, le Syndicat ou le Groupement d'achats en commun, en un mot sur le boni retenu par le groupement. Ce moyen a été *proposé* par l'amendement de MM. Faure, Machet et autres, qui est ainsi conçu :

« L'impôt ne sera exigé qu'à compter de la même date et seulement sur le montant des bonis affectés aux paiements des frais généraux et aux réserves.

« 1<sup>o</sup> Par les Syndicats agricoles et leurs unions régulièrement constituées qui se livrent aux opérations prévues par la loi du 21 mars 1884, modifiée par la loi du 12 mars 1920, à la condition expresse que ces opérations aient pour objet de fournir à la culture et à l'élevage, ce qui leur est nécessaire, commandé préalablement ou non et livré exclusivement à leurs cotisants.

« 2<sup>o</sup> Par les groupements d'achats en commun, sans stocks ou avec stocks, constitués entre personnes ou sociétés exclusivement destinés à la répartition entre leurs adhérents. »

Mais cet amendement a été disjoint après un scrutin public (*J. Of.*, Débats Parlementaires, Sénat, 9 juillet 1925, page 1.447, 3<sup>e</sup> col. et page 1.448, 2<sup>e</sup> col.).

M. le Rapporteur Général et M. le Ministre des Finances ont insisté vivement sur cette disjonction : « disjointre, a dit le Rapporteur (page 1.447, col. 3 in fine), n'est pas rejeter. Nous nous retrouverons dans quelques semaines, et nous examinerons cet amendement avec toutes les questions qui concernent le chiffre d'affaires. » Et plus loin, il insiste sur la même idée (page 1.448, col. 3) : « nous demandons la disjonction de l'amendement, non pas pour le rejeter, mais pour l'examiner avec toutes les dispositions dont on a parlé tout à l'heure ; car si l'on aborde la question de la taxe sur le chiffre d'affaires, il faudra l'étudier tout entière. Mais, le débat qui s'est ouvert n'est pas en discussion dans le budget. » Dans ce passage, le Rapporteur fait allusion à une discussion qui s'éternise lamentablement au Parlement, et dont les étapes successives ont été les suivantes.

**Résumé des tentatives de réformes faites au Parlement pour le chiffre d'affaires des Sociétés coopératives.** — Peu de temps après le vote de la loi du 25 juin 1920, exactement le 7 décembre 1920 (Documents Parlementaires, Ch. des Dép., annexe n° 1750), le Gouvernement représenté par M. François Marsal, alors Ministre des Finances, déposait un projet de loi modifiant le système de la taxe sur le chiffre d'affaires. Il fut l'objet de deux rapports de M. Bokanowski en 1921 (Documents Parlementaires, Ch. des Dép., annexes n° 2.392 et 2.660) ; le texte adopté par la Commission était très net ; il frappait d'une taxe sur le chiffre d'affaires toutes les Sociétés coopératives mais il les divisait en deux parties : dans l'une, étaient rangées celles qui, pratiquant la vente même aux sociétaires, devaient payer la taxe sur le chiffre complet de la recette ; dans l'autre, étaient classées celles qui, faisant le groupement des commandes et la répartition des envois d'après ces commandes, n'étaient considérées que comme des intermédiaires : le chiffre d'affaires était constitué par le montant des bonis affectés au paiement des frais généraux.

La discussion s'échelonna à la Chambre dans les séances du 1<sup>er</sup> juin au 31 juillet 1921 : elle aboutit à un texte conforme à celui de la Commission qui fut transmis au Sénat le 8 juillet 1921 (Documents Parlementaires, Sénat, annexe 595). Un rapport de M. Béranger déposé le 26 octobre 1922 (Documents Parlementaires, Sénat, annexe n° 624) concluait dans le même sens. Il fut discuté au Sénat dans le courant des mois de janvier et février 1923 et la rédaction ne contenait aucune modification aux principes nouveaux ci-dessus indiqués. Peut-être même le principe général de la taxation des sociétés coopératives était-il encore plus fermement indiqué et le rapport mettait-il en plus parfaite évidence cette particularité que celles qui feraient exclusivement la répartition ne seraient atteintes en qualité d'intermédiaires que sur le chiffre des bonis affectés au paiement des frais généraux.

Le texte du Sénat transmis à la Chambre des Députés, le 20 février 1923 (Documents Parlementaires, Ch. des Dép., annexe n° 5.609) fit l'objet d'un rapport de M. Bokanowski du 29 mars 1923 (Documents Parlementaires, Ch. des Dép., annexe n° 5.913), qui ne contenait aucune modification sur le point qui nous occupe spécialement.

Pour des raisons que nous ignorons, ledit rapport n'est jamais venu en discussion.

Ce projet de loi, destiné à réformer une grande partie de la législation de la taxe sur le chiffre d'affaires, arrivera-t-il à terme ? Nul ne le sait. Jusqu'à présent, les législateurs se sont contentés de faire, sans plan d'ensemble, une série de lois qui se corrigent et se complètent l'une l'autre, dans une extraordinaire confu-

sion (1). Nous n'avons point à nous en préoccuper, car elles ont laissé en dehors les coopératives et les groupements d'achats en commun : indiquons seulement que la loi du 30 mars 1923, en créant les paiements provisionnels, par acomptes mensuels, a supprimé par là-même, un arrêté du 17 septembre 1920 qui, par voie administrative, avait créé une certaine méthode de paiement pour les organes de vente en commun.

Terminons cet historique des atermoiements et retards dans le changement de la législation en exposant que la Commission de la Chambre des Députés avait admis dans le budget de 1925 (voir rapport de Violette, Documents parlementaires, Chambre des Députés, N° 537, t. III, page 143), un texte qui devait préciser des conditions nouvelles à imposer aux sociétés coopératives et aux groupements en commun. Il était dit que : « pour la liquidation de l'impôt institué par l'article 59 de la loi du 25 juin 1920 sont considérés comme mandataires, dont le chiffre d'affaires est constitué par le montant des bonis affectés soit au paiement des frais généraux, soit à la réserve légale :

« 1<sup>o</sup> Les Syndicats agricoles et les Sociétés coopératives de consommation ou leurs unions qui sont affranchis de l'impôt sur les bénéfiques industriels et commerciaux dans les conditions prévues par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, à la condition d'être administrés gratuitement, de ne vendre qu'à leurs sociétaires et de ne ristourner la totalité de leurs bénéfiques qu'à ceux-ci, au prorata de leur consommation ou de leur répartition, ou à des sociétés qui emploient leurs bénéfiques à des œuvres de bienfaisance ou d'intérêt professionnel.

« 2<sup>o</sup> Les groupements d'achat en commun, sans stocks ou avec stocks, constitués entre professionnels (personnes ou sociétés), en vue de l'achat et de l'attribution à leurs seuls membres des marchandises ou objets nécessaires à l'exercice de leurs professions. »

Mais, cette disposition n'a pas été acceptée par le Sénat, et toute la remise en œuvre de la législation a été rejetée à une date ultérieure.

**Conclusion et dernière ligne de conduite à adopter.** — Nous constaterons encore une fois que l'article 85 de la loi du 13 juillet 1925 s'est borné simplement à statuer sur les sociétés coopératives et les groupements d'achats en commun qui, par une erreur bienveillante commise par l'Administration et contraire à l'interprétation donnée par le Conseil d'Etat, n'avaient pas payé l'impôt sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire sur leur vente : il les exonère pour le passé, les charge pour l'avenir : mais il respecte les groupements et les sociétés qui, après avoir fait des commandes pour le compte de leurs membres, les répartissent entre ceux-ci sans faire de stock, et qui, par conséquent ne pratiquent pas l'achat pour la revente.

(1) Dans ce travail décousu, bizarre et sans suite, citons : la loi du 31 décembre 1921 qui, timidement, a envisagé le paiement de la taxe d'après un forfait pour toute personne faisant un chiffre de 120.000 fr. ou 30.000 fr. selon le genre de professions (vendeur ou mandataire) ; la loi du 30 mars 1923 dont le but était double : celui d'élargir le forfait d'abord, et ensuite de permettre à tous les redevables de payer par acomptes provisionnels, c'est-à-dire égal au douzième de la somme payée pour l'année précédente, sauf règlement définitif dans le premier trimestre de l'année suivante : la loi du 16 avril 1924 qui, sans rien changer aux acomptes professionnels, a encore élargi le forfait et l'a fait passer du régime toléré au régime de droit permettant aux intéressés de l'obtenir pour une période de deux années et de le prolonger par tacite reconduction année par année.