LÉGISLATION

Les Sociétés coopératives de distribution d'électricité et l'exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux

par Paul BOUGAULT, *Avocat à la Cour d'Appel de Lyon*

Les Sociétés coopératives de distribution d'énergie électrique qui ont le caractère de sociétés d'intérêt collectif agricole sont l'objet de l'animosité des agents du fisc : légalement, elles doivent être dispensées de l'impôt cédulaire. Le présent article n'apprendra rien à ceux qui sont initiés à ces questions fiscales ; il résume toutefois des vérités indiscutables.

Exposé de la question. — Il existe dans diverses régions rurales, des sociétés de distribution d'énergie électrique qui, à très juste titre, déclarent rentrer dans le cadre des « sociétés coopératives de consommation », auxquelles la loi de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux du 31 juillet 1917 donne des avantages fiscaux et se proclament, en même temps, des « sociétés d'intérêt collectif agricoles », auxquelles la loi du 5 août 1920 permet, sous certaines conditions, de réclamer la faveur de prêts à un taux très avantageux dont l'Etat fournit les fonds.

Revendiquer les avantages de deux catégories auxquelles une même société appartient, ce ne devrait pas être défendu, au nom du bon sens le plus élémentaire. Pourquoi une collectivité ne serait-elle pas susceptible d'être, à la fois, une société coopérative de consommation, si ces opérations et sa constitution correspondent aux règles précises de la coopération, et une société d'intérêt collectif agricole, si elle rentre dans ce cadre que le législateur regarde d'un œil bienveillant ?

Et s'il se trouve que les conditions nécessaires et suffisantes pour que la coopération existe réellement sont les mêmes que les conditions exigées par une autre loi pour mériter d'avoir des prêts avantageux, il semble que le problème est grandement facilité et même qu'il n'existe pas de problème ; dans une figure géométrique, quand deux lignes se rencontrent, le point de jonction est commun aux deux lignes et participe à la nature de chacune d'elles.

Il paraît qu'en matière fiscale, l'administration ne veut pas qu'il en soit ainsi, et, dans un procès qui se plaide actuellement, elle met tout son art à essayer de faire admettre par la juridiction administrative que si une société s'intitule « société d'intérêt collectif agricole », si elle se place, pour avoir divers avantages, dans le cadre de la loi du 5 août 1920, sur le crédit mutuel et la coopération agricoles, elle ne peut plus revendiquer, en ce qui concerne l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'exemption qui s'attache à sa qualité de société coopérative de consommation.

On comprend combien il est ingrat de perdre son temps à réfuter de pareilles conceptions : mettons-nous cependant à l'œuvre, en nous rappelant, pour nous donner du courage, qu'un esprit juridique (si fastidieux qu'il soit pour lui de répéter les principes les plus élémentaires) ne peut que gagner à contrôler lui-même, par le contact des textes légaux, les définitions admises et les principes reconnus.

Notions exactes de la coopération. Avantages de la vraie coopérative. — De tout temps, mais particulièrement à notre époque où la cherté de la vie est une plaie sociale, les économistes et le législateur ont recommandé de réaliser entre le consomma-

teur et l'acheteur, la suppression des intermédiaires qui augmentent le prix des objets par le seul fait qu'ils ajoutent au bénéfice que fait le vendeur, le bénéfice qu'ils perçoivent eux-mêmes. Le seul moyen que l'on ait trouvé pour réaliser cette suppression, c'est de constituer une société entre tous ceux qui ont besoin de se procurer un produit déterminé ; cette société, généralement à capital variable, possède une individualité juridique, comme tout corps social légalement constitué, complètement indépendante des membres qui la composent ; mais elle ne doit travailler qu'avec eux et pour eux, ne vendant qu'à eux les produits qu'elle achète ; elle ne doit prendre sur le produit de cette vente que ses frais généraux, y compris le modeste intérêt de 6 % pour unique rémunération de son capital, et répartir l'excédent du produit de ces ventes sur ces frais non pas entre les porteurs des parts de capital, mais entre les acheteurs, au prorata des achats. Comme l'a dit, en termes excellents, M. Percerou, professeur de droit commercial à la faculté de Paris, dans sa mise au point du précis de droit commercial de M. Thaller (page 782 et suivantes), « coopérer ne signifie « point travailler ensemble, mais travailler avec. La société coopérative est celle qui travaille avec ses propres associés ; l'associé « y occupe un double rôle : il est à la fois membre de la société « dont il court les risques et tantôt le client de la société ; ce « cumul des rôles se propose la suppression de l'intermédiaire ».

On pourrait dire que la véritable coopérative de consommation est la négation de l'idée de spéculation, l'antipode de la réalisation d'un bénéfice au profit d'une action de capital, mais qu'elle s'analyse dans la création d'une société constituée pour servir d'intermédiaire au profit des seules personnes qui la composent « pour leur procurer le produit considéré ».

Si nous insistons sur ces mots : « pour leur procurer le produit considéré », c'est pour rappeler la différence bien connue qui existe entre la société coopérative de consommation et une autre coopérative qui est précisément l'inverse : la société coopérative de production. Le type le plus connu de cette coopérative est la société créée par les producteurs de certaines denrées ou matières premières, société à laquelle chacun d'eux apportera ces matières, pour qu'elle en fasse des fabrications déterminées et vende les produits de cette fabrication, comme tout commerçant, au plus haut prix, en recherchant toujours des débouchés nouveaux ; la distinction entre ces deux coopératives est bien loin d'être une simple question de nuance. La société de production est essentiellement commerçante (1).

(1) Aussi on ne doit pas s'étonner que ce type ne puisse invoquer aucun texte le dispensant de payer l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Quelques sociétés de production ont bénéficié sur ce point d'une faveur du législateur parce qu'elles sont

cherchant à procurer à ses membres des bénéfices pécuniaires, tandis que les sociétaires des coopératives de consommation demandent à l'organisme qu'ils ont constitué de fournir à chacun d'eux, à l'exclusion de tout autre et au meilleur marché possible, le produit dont il doit faire usage, ou, selon l'expression consacrée, le produit qu'il doit « consommer ».

Sans doute, il est évident que quelques sociétés de consommation usurpent le nom de « coopératives ». Mais, d'après un vieux proverbe, l'enseigne du marchand ne fait pas la marchandise, et si, après s'être affublée d'une étiquette trompeuse, une société vend à d'autres qu'à ses sociétaires, ou bien si elle attribue à son capital plus que la rémunération normale de tout capital, en lui donnant plus de 6 % aux porteurs de parts, elle trahit le programme de la coopération.

Pour trouver la définition de la vraie « coopérative », on pourrait citer bien des textes, bien des arrêts, remonter aux travaux préparatoires de la loi sur les sociétés du 24 juillet 1867, constater que, à l'origine, les sociétés à capital variable visées dans les articles 48 et suivants de cette dernière loi, ne devaient être que des coopératives, reproduire maints arrêts du Conseil d'Etat : on n'arrivera jamais à un texte plus parfait que celui de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, créatrice de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ou, ce qui est la même chose, l'article 18 du décret de codification du 15 octobre 1926, des impôts sur les revenus.

C'est cet article qui donne l'exemption de l'impôt aux « vraies » coopératives, et, pour être assuré de n'exempter que les « vraies » coopératives, le législateur a procédé de la façon suivante, en admettant deux principes.

Voici le premier : Pour éviter l'exemption d'une simple étiquette qui pourrait être fautive, les sociétés, même se disant coopératives, seront soumises à l'impôt. A ce premier principe, correspond le premier alinéa de l'article 15, alinéa ainsi conçu : « Les sociétés coopératives de consommation, lorsqu'elles possèdent des établissements, boutiques ou magasins pour la vente ou la livraison des denrées, produits ou marchandises, sont passibles de l'impôt. »

Et voici le second principe : Elles seront exemptées quand elles seront de véritables coopératives. A ce principe correspond le second alinéa de l'article 15, ainsi conçu : « En sont affranchies les sociétés coopératives qui ne vendant qu'à leurs sociétaires, distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des

considérées comme intéressantes au premier chef. On peut citer, par exemple, la loi du 30 décembre 1928 qui a exempté de l'impôt cédulaire et de la taxe sur le chiffre d'affaires « les sociétés coopératives agricoles qui se bornent à transformer et à vendre les produits agricoles de leurs membres pour celles de leurs opérations qui, entrant dans les usages normaux de l'exploitation agricole, ne donneraient pas lieu à l'application de ces impôts si elles étaient effectuées dans les mêmes conditions par chacun des adhérents de ces sociétés. »

Tel est le texte de l'article 32 de la loi du 30 décembre 1928. (Voir Lois nouvelles année 1929, page 92, n° du 1^{er} février 1929). Cette disposition peut être précisée et éclaircie par la jurisprudence du Conseil d'Etat dont elle s'est évidemment inspiré. Une société coopérative de production n'a jamais été dispensée de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, quand elle s'est livrée à des opérations de caractère nettement industriel, comme le traitement des betteraves pour produire de l'alcool, alors même qu'elle ne traitait que des denrées appartenant à ses membres. Voir notamment un arrêt du Conseil d'Etat du 21 mars 1930. (*Revue des Impôts*, année 1930, page 485). Il a été jugé de même pour une coopérative de sucrerie (arrêt du 28 mai 1925), pour une coopérative de distillation de résine (30 juillet 1925) et une coopérative de féculerie (14 décembre 1928).

« œuvres d'intérêt général, ou lorsqu'elles consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions. »

Nous ne répéterons pas (il est toujours inutile de répéter ce qui est évident) que l'on appelle « boni » l'excédent du prix des ventes sur les dépenses de toute nature, que ce boni, comme le dit la loi, doit être réparti entre les sociétaires acheteurs, c'est-à-dire proportionnellement aux services que ces sociétaires acheteurs ont demandés à la société.

Mais nous ferons remarquer avec quelle minutie la loi a tout prévu ; il pourra se faire, — et ce sera parfaitement licite — que la société inscrive à un compte de réserves les bonis ainsi effectués. Elle n'est pas tenue de les restituer aux acheteurs au cours de chaque exercice. Seulement, c'est le sort des réserves d'être réparties à la liquidation des sociétés ordinaires. Aussi le fisc impose à la société coopérative de mentionner, dans ses statuts, que les réserves comprenant des bonis ne pourront jamais être versées aux porteurs d'action. Cela veut dire, pratiquement, que ces réserves seront ristournées aux acheteurs ou à des œuvres d'intérêt général.

Retenons donc ce principe : si une société, en fait, n'a comme acheteurs que ses sociétaires et si elle rend aux sociétaires acheteurs les bonis réalisés par lesdits achats, sans pouvoir jamais ni directement ni indirectement, sous forme de réserves, les donner aux porteurs de parts, elle est une coopérative et bénéficie de l'exemption fiscale.

Pour donner une application pratique de cette règle, on nous demandera évidemment de prendre en mains les arrêts du Conseil d'Etat et de montrer comment la haute juridiction comprend cette application ; nous aurons soin de ne pas les oublier ci-dessous.

Toutefois, pour plus de clarté, parallèlement à ce que nous venons de dire pour les sociétés coopératives, nous voulons étudier la nature des sociétés d'intérêt collectif agricole, indiquer les avantages que le législateur leur accorde, et surtout les conditions qu'il leur impose si elles veulent les obtenir.

Nous ne craignons pas d'annoncer par anticipation que nous allons à nouveau rencontrer les conditions qui sont déjà presque familières au lecteur de ce qui vient d'être écrit sur les coopératives.

Notions sur les sociétés d'intérêt collectif agricole. Faveurs accordées par la loi à certaines sociétés nettement définies. Loi du 5 août 1920. — Personne n'ignore qu'aujourd'hui ce qui gêne l'évolution de toutes les entreprises agricoles, et surtout l'œuvre si intéressante de l'expansion du courant électrique dans les communes rurales, c'est le besoin d'argent, plus exactement l'impossibilité de trouver des prêts à des taux peu élevés. Une amélioration agricole, une œuvre collective faite dans l'intérêt des populations de la campagne, une adduction d'eau, une distribution rurale d'énergie sont heureuses, dès qu'elles peuvent vivre, mais ne sauraient inspirer l'espoir d'un gros succès commercial, et, par conséquent, ne peuvent attirer les capitaux qui se jettent si volontiers dans les entreprises industrielles. Et cependant elles sont intéressantes, parce qu'elles s'adressent aux cultivateurs, à ceux qu'il faut à tout prix retenir sur la terre qui nous fait vivre.

Le législateur a voulu que l'Etat se fit leur banquier ; parmi toutes les formules envisagées, une seule a rallié tous les suffrages : la création de caisses agricoles, locales ou régionales, dont le but est de recevoir les avances de l'Etat à un taux extrêmement bas, pour faire profiter elles-mêmes les sociétés agricoles de prêts avantageux.

La loi du crédit mutuel et de la coopération agricole du 5 août 1920 est la loi organique de l'aide de l'Etat aux sociétés agricoles, par l'intermédiaire des caisses régionales.

Mais il est banal de constater que, juridiquement, les mêmes scrupules se présentèrent à l'esprit du législateur : pouvait-il engager les finances de l'Etat à faire bénéficier de prêts avantageux certaines firmes industrielles, réalisant une spéculation financière et qui pourraient trouver dans la facilité qui leur serait donnée, le moyen d'augmenter leurs dividendes ? Ne se devait-il pas de prendre des précautions pour réserver ses faveurs aux sociétés qui se proposent comme but de donner à leurs membres, tous habitant les régions rurales, certains avantages matériels : une distribution d'eau à bon marché, la jouissance d'entrepôts frigorifiques, le bienfait d'un réseau de distribution de force et de lumière par le courant électrique ?

Pour répondre à cette question, il suffit de lire et de retenir l'article 23 de la loi du 20 août 1920. « Le capital de toutes les « sociétés coopératives autorisées aux termes de l'article 22, « paragraphes 1 et 2, à faire des opérations avec les sociétés de « crédit mutuel agricole, ne peut être constitué par des sous- « criptions d'actions. Il doit être formé par les sociétaires « au moyen de parts souscrites par chacun d'eux.

« Les statuts doivent spécifier expressément :

« 1^o Que ces parts sont nominatives et réservées exclusive-
« ment à des agriculteurs ; que le taux de remboursement n'excè-
« dera en aucun cas leur prix initial, et qu'elles ne sont trans-
« missibles que par voie de cession et avec l'agrément de leur
« société.

« 2^o Qu'aucun dividende n'est attribué au capital, et que le
« taux des intérêts ne peut pas dépasser 6 % et que les excé-
« dents annuels, déduction faite des charges, amortissement,
« intérêt au capital, frais généraux, réserves, ne peuvent être
« répartis, s'il y a lieu entre les coopérateurs que proportionnelle-
« ment aux opérations faites par eux avec la société coopéra-
« tive. »

La lecture de ce dernier paragraphe nous donne presque la sensation du « déjà lu » : l'interdiction du dividende, la rémunération du capital par un simple et modeste intérêt, l'interdiction de donner les bonis au capital, l'obligation de les répartir entre les acheteurs, c'est le résumé des dispositions sévères imposées aux coopératives.

Et cela est si vrai, si clair, que l'on ne comprend pas comment on a pu dire et écrire qu'une société d'intérêt collectif agricole, par le fait qu'elle s'est placée sous l'égide de la loi du 5 août 1920, est déchue du droit d'invoquer l'exemption de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917.

Si une pareille assertion était admise, on aboutirait à une conclusion au moins surprenante.

On demanderait au tribunal administratif de décider que les exemptions ne seront attachées ni à des caractères intrinsèques inhérents à la nature de l'affaire, ni à la conformité des statuts et des opérations faites avec les lois de l'exemption : le fait d'avoir cité dans les statuts la loi du 5 août 1920 est un virus mortel qui empêchera pour toujours les sociétés d'être de vraies coopératives ; et il en serait ainsi, sans que l'on eût même à examiner si, en se plaçant sous l'égide de la loi du 5 août 1920, pour avoir des avantages prévus par cette loi, une société agricole est tenue d'observer peut-être encore avec une sévérité plus grande les règles auxquelles sont soumises les sociétés coopératives de consommation pour avoir une exemption d'impôt.

Examen des conditions requises, d'après la jurisprudence pour l'exemption des sociétés coopératives de consommation. — Il est temps de démontrer, d'après la jurisprudence, que, pour exonérer la société coopérative de l'impôt cédulaire, le Conseil d'Etat recherche exclusivement si les deux conditions suivantes sont remplies : vente aux seuls sociétaires, et distribution des bonis aux seuls acheteurs, avec interdiction de donner ces bonis aux seuls porteurs de parts, soit directement, soit par la constitution de réserves qui seraient plus tard distribuées à ces porteurs de parts.

Nous ne croyons pas qu'il y ait d'arrêt plus précis que celui qui a été rendu le 29 février 1924, par le Conseil d'Etat (*Rec. des Arrêts*, page 251, et *Revue des Impôts*, 1924, page 565), confirmant la décision d'un Conseil de préfecture qui avait déclaré qu'une société, malgré les critiques faites par le fisc à cause de certains passages de ses statuts, pouvait revendiquer le bénéfice de l'exemption : la société avait pour but d'acheter en gros des objets de toute nature et de les revendre à ces actionnaires, et à ses adhérents. On désigne souvent sous le nom d'adhérents ceux qui, ayant fait leurs achats à la coopérative sans être encore porteurs de parts, deviennent automatiquement sociétaires, dès que les ristournes auxquelles ils ont droit à titre de bonis atteignent la valeur d'une part qui leur est attribuée. Les juges du premier degré avaient décidé que l'acheteur peut ne pas être immédiatement actionnaire, pourvu que le chiffre de ses bonis lui assure le droit de le devenir, et que ces bonis n'aillent jamais au porteur de parts. De plus, aux reproches faits par l'administration sur la constitution des réserves, les juges avaient répondu que ces réserves ne pouvant être statutairement affectées qu'à des œuvres d'intérêt général, caisse de retraites, caisse de secours, la condition voulue par la loi était remplie puisque les bonis portés aux réserves ne pouvaient pas aller aux porteurs de parts.

Le Conseil d'Etat a sanctionné de sa haute autorité l'arrêté du Conseil de Préfecture, et il a dit — chaque mot ayant été pesé — sous la présidence de M. Delesseux, sur conclusions de M. le Commissaire du Gouvernement Binet, et le rapport de M. Hua, maître des requêtes, ce qui suit :

« Vu la loi du 31 juillet 1917, et la loi du 29 mars 1897, article 42.

« Considérant que pour demander l'annulation des arrêtés « attaqués, le Ministre des Finances se fonde sur ce que la société « ne remplit pas les conditions exigées par l'article 15 de la « loi du 31 juillet 1917 pour être exonérée de l'impôt sur les « bénéfices industriels et commerciaux ;

« Considérant que, aux termes de cet article, les sociétés « coopératives de consommation sont affranchies de l'impôt « dont s'agit, lorsque ne vendant qu'à leurs sociétaires, elles « distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des « œuvres d'intérêt général ;

« Considérant, d'une part, qu'il résulte de l'examen des sta-
« tuts de la société qu'elle a pour objet l'achat en gros des objets
« de toute nature dont la répartition a lieu entre les adhérents
« et les actionnaires ; qu'il n'est pas allégué qu'elle ait vendu
« des marchandises à d'autres consommateurs, que les adhérents
« participent à la répartition des bonis au prorata de leurs
« achats, au même titre et dans la même proportion que les
« actionnaires qui ne reçoivent aucune répartition supplémen-
« taire en raison de la possession des actions, celles-ci n'étant
« pas productives d'intérêts ; qu'ils deviennent actionnaires de
« plein droit par l'attribution d'office d'une action de 50 francs,
« dès que le montant des ristournes qui leur reviennent atteint
« cette somme ; que, dans ces conditions, le Ministre des Finances

« n'est pas fondé à soutenir qu'en vendant à ses adhérents, la « société ait contrevenu aux dispositions ci-dessus rappelées « et donnant droit à l'exemption ;

« Considérant, d'autre part, que la fraction des bonis annuels « qui n'est pas répartie entre les sociétaires est affectée à la « dotation d'une caisse de retraites et d'une caisse de secours « et à l'achat de livres pour une bibliothèque ; qu'en égard « à la nature et au fonctionnement de ces institutions, elles ont « le caractère d'œuvres d'intérêt général au sens des dispo- « sitions de la loi du 31 juillet 1917 ; que, par suite, l'affectation « à ces œuvres d'une partie des bonis annuels est conforme aux « exigences de l'article 15 de la dite loi ;

« Considérant que, de ce qui précède, il résulte que la société « a rempli, en 1918, 1919, 1920, les conditions pour être affran- « chie de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; « que, dès lors, le Ministre des Finances n'est pas fondé à deman- « der qu'elle soit rétablie aux rôles du dit impôt. »

Nous avons choisi cet arrêt pour deux raisons. Il confirme d'abord une décision d'un Conseil de préfecture, ce qui prouve que certains Conseils savent apprécier les questions aussi bien que le Conseil d'Etat lui-même ; ensuite, parce qu'il est empreint d'un libéralisme bien compris, et s'est inspiré non pas des appa- rences, mais de la réalité des faits.

Sociétés de distribution rurale se soumettant aux mêmes conditions. — Soit dans leurs statuts, soit dans leurs opérations, les sociétés agricoles qui se donnent à la distribution rurale, observent rigoureusement les prescriptions imposées aux sociétés coopératives de consommation : on pourra s'en rendre compte en reprenant chacune de ces conditions, et en voyant comment elles sont appliquées. Ce sera d'autant plus facile que la plupart des statuts en vigueur ont puisé leurs formules au même modèle.

a) *Limitation de la rémunération du capital à un simple intérêt.* Nous trouvons (généralement dans l'article 8 des statuts) cette phrase : « Aucun dividende ne sera attribué au capital ou aux « fractions de capital ; l'intérêt servi aux parts ne pourra jamais « dépasser le maximum autorisé par la loi du 5 août 1920. Cet « intérêt sera fixé chaque année par l'Assemblée générale. » Nous avons indiqué ci-dessus que la loi du 5 août 1920, dans son article 23, déclare que le maximum ne saurait dépasser 6 %, nous sommes immédiatement renseignés sur la réalisation de la première condition imposée à une société coopérative : absence de dividende au capital ; limitation à l'intérêt le plus strict.

b) *Vente aux seuls sociétaires.* — Sur ce point, il est évident que les statuts ne suffisent point, et qu'il faut examiner par la comptabilité ce qui se passe, en fait, dans la pratique. En effet, si l'interdiction de vendre à d'autres personnes qu'aux porteurs de parts a été inscrite dans les statuts et si, en fait, elle est violée, on ne saurait dire que la condition voulue par la loi est remplie par une simple mention dont il n'est tenu aucun compte. Si, au contraire, en réalité, la vente n'est faite qu'aux seuls sociétaires à l'exclusion de tous autres acheteurs, il importe peu que les statuts n'aient point interdit un fait qui n'est pas pratiqué.

Toute équivoque nous paraît, de ce côté, d'autant plus impos- sible que la question vient d'être encore élucidée par le Conseil d'Etat dans un très récent arrêt du 17 mars 1929 (rapporté dans la *Revue des impôts* de septembre 1929, page 569). Une société coopérative appelée l'Union diocésaine de Viviers avait été déboutée de sa demande en détaxe, relativement au chiffre d'affaires, pour un simple motif : dans ses statuts, elle avait écrit qu'elle pouvait vendre à ses adhérents et même à ses non-

adhérents, les denrées achetées par elle. Elle affirma (et même offrait d'apporter la preuve du fait avancé par elle, au moyen de sa propre comptabilité) qu'elle n'avait jamais vendu de marchandises à ses non-sociétaires. Retenant la question de fait, le Conseil d'Etat renvoya l'administration et la société à la vérification du dit fait, au moyen d'un supplément d'instruction (1).

« Considérant, dit le Conseil, que si, aux termes des statuts, « notamment des articles 1^{er} et 30, la société coopérative, « l'union diocésaine de Viviers, a pour objet de vendre à ses « adhérents et même à ses non-adhérents, les denrées par elle « achetées, la dite société allègue avoir uniquement procédé « comme un groupement d'achats en commun, qu'elle fournit « à l'appui de ses prétentions certains éléments d'appréciation « et qu'elle offre de faire la preuve, par la production de sa « comptabilité, qu'elle n'a jamais, depuis le 1^{er} juillet 1920, « vendu aucune marchandise à ses non-sociétaires ;

« Considérant que le fait que, postérieurement aux pour- « suites dirigées contre elle, elle aurait modifié ses statuts par « suppression de l'article 30, pour éviter toute difficulté à l'avenir, « ne saurait la faire regarder comme n'étant pas de bonne foi ; « que, dans ces circonstances, il y a lieu, avant dire droit, d'or- « donner un complément d'instruction à l'effet de déterminer « les conditions dans lesquelles a fonctionné, en fait, l'Union « diocésaine de Viviers et de rechercher si ces conditions la ren- « dent passible de la taxe sur le chiffre d'affaires. »

Il est évident que si l'administration, soit d'office, soit sur renvoi prononcé par le Conseil de préfecture, a procédé à cette instruction, si elle a reconnu elle-même que la vente n'a eu lieu qu'aux sociétaires, une mention faite dans les statuts d'après laquelle cette vente serait permise même à d'autres devient inopérante. Il en sera ainsi quand on trouvera au dossier une vérification faite par l'agent, et ainsi conçue : « Les sociétaires « de la distribution de la société de X... comprennent des com- « munes pour l'éclairage public, des particuliers, notamment « des sucreries importantes achetant à d'autres propriétaires « les betteraves dont elles ont besoin, des minotiers, des bri- « quetiers, des industriels travaillant le bois et les métaux, les « agriculteurs, propriétaires, fermiers, d'exploitations impor- « tantes. L'instruction a permis de vérifier que les statuts étaient « respectés ; une comparaison établie entre les listes de socié- « taires et les relevés de consommation a donné lieu de cons- « tater que s'il se trouvait quelques consommateurs non adhé- « rents, il a pu être vérifié que, dans chaque cas, il s'agissait « de locataires de sociétaires dont les propriétaires avaient eux- « mêmes demandé que la société établisse la répartition pour « éviter toute discussion... La répartition consacre le fait que « la société ne fait des opérations qu'avec ses adhérents. »

(1) Nous n'avons pas à faire remarquer la portée doctrinale de cet arrêt qui est manifeste, en ce qu'il impose à l'administration de se rendre compte d'un « fait », au lieu de s'exonérer de toute étude, par cette simple fin de non recevoir tirée de ce que les statuts ne mentionneraient pas l'interdiction de la vente à d'autres qu'aux sociétaires : cela est d'autant plus intéressant que la jurisprudence est très sévère pour les ventes faites aux actionnaires, en ce qui regarde la soumission de ces ventes à l'impôt sur le chiffre d'affaires. (Voir l'arrêt du Conseil d'Etat du 18 janvier 1924, *Recueil du Conseil d'Etat*, page 70.) On aurait presque compris que l'omission dans les statuts d'une interdiction de vente à des non actionnaires ait été jugée grave. Le Conseil d'Etat a montré que le fait est plus important encore que la simple référence aux statuts, et il a voulu être renseigné sur le point de savoir si, comme le prétend la société réclamante, elle n'avait fait aucune vente, ayant seulement réparti entre les personnes ayant passé des commandes les marchandises achetées.

c) *Interdiction de donner aux porteurs de parts les bonis portés aux réserves.* — Dans tous les statuts, généralement à l'article 45, il est indiqué que des réserves seront constituées : il en est une qui, d'ailleurs, est obligatoire, c'est la réserve légale rendue nécessaire par l'article 36 de la loi du 24 juillet 1867, dans toutes les sociétés anonymes : ensuite, les sociétés qui demandent des prêts à l'Etat sont tenues pour donner une garantie de remboursement, de constituer des réserves, afin d'assurer la restitution du capital prêté ; enfin pour agrandir leurs réseaux, elles peuvent avoir besoin de fonds supplémentaires que l'on appelle souvent le fonds collectif de développement. Mais une phrase de l'article 45 suffit, à elle seule, pour accomplir la condition voulue par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, elle est libellée dans ces termes catégoriques : « En aucun cas, les réserves, « quelle que soit leur dénomination, ni le fonds collectif de « développement ne pourront être répartis entre les sociétaires. »

Qu'importe donc l'article 42 qui, généralement compliqué en première apparence, nous explique comment ces réserves seront constituées, puisqu'en aucun cas, elles ne pourront revenir aux porteurs de parts ?

Dans ses statuts, la société est absolument libre de prévoir, par exemple, qu'elle constitue une réserve dite spéciale, qui, si la société faisait des affaires avec d'autres personnes que les porteurs de parts, comprendra tous les excédents de recettes, et qui, si la société ne fait que des affaires avec les porteurs de parts, ne comprendra qu'une partie de ces excédents, l'autre partie étant ristournée immédiatement aux acheteurs. Nous sommes avertis par l'article 45 que les porteurs de parts ne peuvent pas toucher un centime des réserves (1).

Du reste, l'article 42 lui-même spécifie généralement ce principe, non pas seulement en réitérant l'interdiction contenue dans l'article 45 de donner aux porteurs de parts un atome quelconque des recettes, mais en faisant mieux, car, le meilleur moyen de ne pas donner une chose à quelqu'un, ce n'est pas

(1) Pour bien préciser, nous disons que dans la plupart des sociétés d'intérêt collectif agricole nous trouvons :

1° En ce qui concerne l'interdiction de donner aux porteurs de parts, une somme quelconque des réserves, un article 45 dans lequel nous lisons : « En aucun cas, les réserves, quelle que soit « leur dénomination, ni le fonds collectif de développement, ne « pourront être réparties entre les sociétaires. »

2° En ce qui concerne l'attribution des réserves à des œuvres d'intérêt général, nous trouvons un article 42 dans lequel nous lisons que les excédents de recettes peuvent être versés à une réserve spéciale, qui pourra servir au remboursement des avances dues à l'Etat ou à l'Office national du crédit agricole ; et lorsque toutes ses avances seront restituées, la réserve spéciale devenant alors sans objet, les « excédents de recettes réalisés seront, si la « société fait des affaires avec d'autres personnes que des porteurs « de parts, affecté à un fonds collectif de développement qui, « pendant l'existence de la société, pourra être utilisé à pourvoir « aux besoins de l'institution, et qui, en cas de dissolution sera « attribué comme il est dit à l'article 20 de la loi du 5 août 1920, « et à l'article 5 du décret du 9 février 1921 ».

3° En ce qui concerne la conduite à tenir à la dissolution et à la liquidation, l'article 48 est d'une admirable précision : toutes les valeurs de la société sont réalisées par les liquidateurs qui ont à cet effet les pouvoirs les plus étendus, et après le paiement des dettes sociales et le remboursement du capital l'assemblée extraordinaire pourra décider de l'emploi du fonds de réserve à des institutions d'intérêt agricole. Cette décision devra être approuvée par le Ministre de l'Agriculture, et, à défaut de cette décision, le ministre, après l'avis de l'Office national du crédit agricole, désignera les institutions auxquelles seront versées les sommes disponibles, le tout, dans les conditions déterminées pour les Caisses de Crédit agricole par l'article 20 de la loi du 5 août 1920. *En aucun cas cet actif ne pourra être réparti entre les sociétaires.*

seulement de prononcer une interdiction quelconque, mais c'est d'attribuer cette chose à un tiers nettement déterminé : c'est pourquoi on trouve généralement dans l'article 42 cette phrase : « En cas de dissolution, le fonds de réserve sera attribué, comme il est dit à l'article 20 de la loi du 5 août 1920 et à l'article 5 du décret du 9 janvier 1921 », cela signifie que, de plus en plus, se généralise l'habitude d'affecter les réserves à des œuvres d'intérêt général : c'est même de pratique courante dans les sociétés agricoles de distribution rurale, qui demandent à l'Etat des prêts avantageux, par l'intermédiaire des caisses régionales : c'est l'emploi normal prescrit pour les réserves formées par toutes les caisses régionales, emploi précisé par l'article 20 de la loi du 5 août 1920 : « En cas de dissolution de caisses régionales « ayant reçu des avances de l'Etat, ou de caisses locales ayant « participé au bénéfice de ces avances, l'actif y compris les réserves et après paiement des dettes sociales et remboursement « du capital effectivement versé, affecté à une œuvre d'intérêt « agricole désignée par le Ministre de l'Agriculture. »

Cette désignation a eu lieu par le décret du 9 février 1921, dont l'article 5 donne cette énumération des œuvres d'intérêt général : caisses de crédit agricole mutuel, office national de Crédit agricole, etc.

N'est-il pas opportun, maintenant, de revenir au texte dont nous sommes partis et de relire les conditions faites aux sociétés coopératives par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917, si elles veulent s'assurer de l'exemption de l'impôt.

« En sont affranchies, dit l'article 15, les sociétés coopératives lorsque, ne vendant qu'à leurs sociétaires, elles distribuent leurs bonis annuels aux dits sociétaires ou à des œuvres d'intérêt général ou lorsqu'elles consacrent ces bonis à des réserves qui ne sont pas réparties entre les porteurs d'actions. »

Il nous sera permis de demander à toute personne de bonne foi : 1° Est-il raisonnable d'opposer l'une à l'autre la loi du 31 juillet 1917 sur l'impôt dit des bénéfices industriels et commerciaux et la loi du 5 août 1920 sur les prêts aux sociétés d'intérêt collectif agricole ? 2° Ne s'impose-t-il pas au contraire de considérer que toute société d'intérêt collectif agricole, par le fait qu'elle applique scrupuleusement les conditions qui lui sont commandées par la loi du 5 août 1920, est orientée dans le sens des sociétés coopératives, par la simple limitation de la rémunération d'un capital à un taux de 6 % d'intérêt, la répartition des bonis aux acheteurs en proportion de leurs achats, l'interdiction de donner ces bonis aux porteurs d'action, soit directement, soit par l'intermédiaire des réserves ? 3° Et quand elle ajoute à ces conditions celle de ne vendre qu'à ses porteurs de part la marchandise considérée, la société agricole ne remplit-elle pas d'une façon complète toutes les obligations imposées par l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 pour être vraiment une coopérative dispensée de l'impôt cédulaire ?

Etrange prétention du fisc au sujet de la loi du 7 mai 1917 et de la loi du 5 août 1920. — Nous croyons avoir répondu à cette première prétention du fisc ainsi conçue : le fait qu'une société agricole s'est placée sous l'empire de la loi du 5 août 1920 l'empêche d'invoquer l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917. Mais une autre prétention encore plus bizarre a été exprimée. Il ne saurait y avoir de société coopérative quand, dans les statuts, une société ne s'est pas placée sous l'égide de la loi du 7 mai 1917.

Tout d'abord, il est intéressant de remarquer que les agents de l'administration n'auraient pas de sarcasme assez mordant pour stigmatiser une demande formée par une société qui, pour invoquer l'exemption d'un impôt créé le 31 juillet 1917, invoquerait une loi du 7 mai 1917. Il serait banal jusqu'à la

naïveté de constater que la loi du 7 mai 1917 ne peut pas être invoquée pour obtenir l'exonération d'un impôt qui n'a été créé que trois mois après son apparition.

Mais il est bon d'ouvrir cette loi du 7 mai 1917. Ne lirait-on que son titre « Loi du 7 mai 1917 ayant pour objet l'organisation du crédit aux sociétés coopératives de consommation » que l'on comprendrait immédiatement que son but est de régler le droit des coopératives de demander à l'Etat du crédit pour leur organisation.

Quel est le but des sociétés coopératives de consommation ? L'article 1^{er} nous le dit avec une admirable précision : « Les « sociétés coopératives de consommation sont des sociétés à capital et personnel variables constitués conformément au titre III de la loi du 24 juillet 1867 par des consommateurs dans le but : 1° de vendre à leurs adhérents des objets de consommation qu'elles achètent et fabriquent soit elles-mêmes, soit en s'unissant entre elles ; de distribuer leurs bénéfices entre leurs associés au prorata de la consommation de chacun ou d'en affecter tout ou partie à des œuvres de solidarité sociale dans les conditions déterminées par leurs statuts. »

Quelles sont leurs conditions ? « Elles peuvent ne pas vendre exclusivement à leurs membres, mais elles sont tenues de recevoir comme associés tous ceux qu'elles ont déjà admis comme clients habituels, pourvu qu'ils s'engagent à remplir les obligations statutaires. » Tel est le texte de l'article 2.

« Elles peuvent donner un intérêt de 6 % aux porteurs de parts, mais cet intérêt ne dépassera pas ce taux. » Tel est le texte de l'article 3.

A ces conditions, et avec un tel but, elles peuvent recevoir des avances de l'Etat : « Les sociétés et unions de sociétés prévues par les articles 1 à 6 de la présente loi pourront recevoir des avances de l'Etat, si elles satisfont aux conditions énoncées par la présente loi. » Tel est le texte de l'article 8.

Au point de vue fiscal, la loi est absolument muette.

Et alors on comprend facilement ce qui s'est passé. Le législateur du 31 juillet 1917 a créé un impôt nouveau pour toutes les sociétés commerciales ; à son tour, il veut avoir une disposition favorable pour les coopératives : mais il édicte des conditions qui sont propres à la loi qu'il rédige et figureront dans l'article 15 de cette loi : vente en fait aux seuls sociétaires, interdiction de distribuer les bonis aux porteurs de parts.

Allons plus loin ; le temps marche, en effet, et arrive à la loi du 5 août 1920 qui traite des prêts avantageux dont les sociétés agricoles peuvent profiter. Le fisc s'étonne aujourd'hui que cette loi n'ait pas dispensé ces sociétés de l'impôt cédulaire.

Son étonnement prouve qu'il a oublié simplement de faire cette remarque : si les sociétés agricoles sont conçues dans la forme coopérative et suivent exactement en fait cette forme, elles sont dispensées par la loi du 31 juillet 1917. Pour quel

motif serait-il nécessaire de le répéter ? Et si elles ne suivent pas exactement cette forme, pourquoi les dispenser, puisqu'elles ne sont plus des coopératives ? Si, notamment, elles vendent des objets à d'autres qu'aux sociétaires (ce qui leur est parfaitement permis comme sociétés agricoles, mais ce qui leur est défendu comme sociétés coopératives), elles n'ont plus à compter sur l'exonération spéciale de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917.

La loi du 5 août 1920 n'est pas spéciale aux sociétés coopératives ; mais elle vise les sociétés agricoles dont les unes, comme nous l'avons démontré, peuvent être des coopératives et les autres peuvent rester complètement en dehors de ce cadre. Elle n'avait donc pas à empiéter sur l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 ; et il est tout naturel qu'elle n'ait formulé que des exemptions d'impôts en faveur de toutes les sociétés agricoles (coopératives ou non) : exemption de l'impôt sur le revenu des créances pour leurs emprunts, exemption de la patente (voir article 31 de la loi du 5 août 1920).

Nous ne croyons pas devoir nous étendre longuement sur deux idées esquissées quelquefois par le fisc, parce qu'en réalité elles se réfutent d'elles-mêmes.

On a voulu prétendre tout d'abord que le courant électrique n'est pas un objet de consommation, que l'on ne peut ni le vendre ni le répartir. Il suffit de remarquer que, par ce mot « consommation », la loi n'a pas eu dans l'idée de limiter les sociétés coopératives à la fourniture de choses qui se consomment, à proprement parler, comme des produits alimentaires, notamment des liquides qui s'absorbent avec la plus grande facilité. Le mot juridique de « consommation » doit être pris comme synonyme « d'objet fongible » qui disparaît plus ou moins lentement par l'usage, comme par exemple un vêtement ; on ne voit pas pour quel motif on ne consommerait pas des kilowatts qui disparaissent par leur utilisation même.

On a osé dire aussi que la coopérative de consommation ne saurait comprendre que des objets consommés par le sociétaire seul, pour son usage exclusif ; mais que si l'usage qu'il en a fait pouvait l'aider dans la fabrication d'un objet destiné à être vendu, on ne se trouverait plus devant un usage exclusif, nettement circonscrit aux mains de l'utilisateur. Par exemple, on admettra que si une commune est sociétaire d'une coopérative de distribution, elle utilisera par elle-même pour l'éclairage de ses rues, le courant qui lui est vendu. Mais si un industriel se procure des kilowatts pour faire mouvoir ses outils, il ne peut faire partie d'une coopérative.

Si une pareille opinion venait à triompher, on aboutirait à la mutation complète de l'article 15 de la loi du 31 juillet 1917 et on lui ferait dire, non pas que l'exonération est accordée aux coopératives qui ne vendent qu'à leurs sociétaires, mais aux coopératives qui ne vendent qu'aux sociétaires consommant eux-mêmes les objets vendus, ce qui serait singulièrement ajouter à la loi.