RÉPÉTITIONS ÉCRITES
Pour la Préparation de tous
les EXAMENS de DROIT

1925 - 1926

DIPLÔME D'ÉTUDES SUPÉRIEURES

ÉCONOMIE POLITIQUE

RÉPÉTITIONS ÉCRITES

DE

Science Financière

rédigées d'après le cours
et avec l'autorisation
de

Mr Allix

Professeur à la Faculté de Droit de Paris

"LES COURS DE DROIT"

RÉPÉTITIONS ÉCRITES & ORALES

RÉSUMÉS

PRÉPARATION PAR CORRESPONDANCE

3, Place de la Sorbonne (au premier)

— PARIS —

Source : BIU Cujas

Source : BIU Cujas

Les Impôts Indirects

Introduction Générale

Définition des impôts directs et des impôts indirects donnée par l'Instruction générale de 1859

Avant d'aborder l'étude des impôts indirects en France, il est nécessaire d'être bien fixé sur le sens qui s'attache aux mots : Impôts directs et Impôts indirects. Ce sont là, en effet, des termes qui peuvent être pris dans des sens divers, notamment dans deux sens très différents, que l'Instruction Générale du Ministère des Finances du 7 Juin 1859, qui a cherché à les définir, a eu tort de mélanger plus ou moins. Cette instruction de 1859, qui ne fait d'ailleurs que reproduire à peu de chose près les termes d'une Instruction précédente, présentée à l'Assemblée Constituante, en donne la définition suivante : "La contribution directe s'entend de toute imposition, qui est assise directement sur les personnes ou les propriétés, qui se perçoit en vertu de rôles nominatifs et qui passe directement du contribuable cotisé à l'agent chargé de percevoir. Les Impôts indirects sont ainsi nommés parce que, au lieu d'être établis directement et nominativement sur la personne, ils reposent en général sur des services rendus et ne sont dès lors qu'indirectement payés par celui qui veut consommer la chose ou user du service frappé par l'impôt".

Sous son unité apparente, cette définition en rassemble deux, en réalité ; une définition administrative et une définition, ou tout au moins un essai de définition scientifique.

Ce qu'on entend, au point de vue administratif, par impôt direct et par impôt indirect.

La définition administrative a l'avantage de ne prêter à aucune discussion. Au point de vue administratif, sont impôts directs, les impôts qui sont perçus par voie de rôle nominatif, et sont impôts indirects les impôts qui ne sont pas perçus par voie de rôle nominatif. Le rôle nominatif, c'est la liste des contribuables assujettis à un certain impôt, avec, en regard du nom de chacun d'eux, l'indication du montant de ses facultés imposables et le chiffre de

Source : BIU Cujas

la cotisation, dont ces facultés le rendent passible. Tous les impôts qui ressortissent à l'administration des Contributions directes sont perçus au moyen de rôles nominatifs ; au contraire, aucun de ceux qui ressortissent aux autres administrations fiscales ne comporte leur emploi. Par conséquent, au point de vue administratif, impôt direct est synonyme d'impôt perçu au moyen de rôles nominatifs, ou encore, synonyme d'impôt perçu par l'administration des Contributions directes ; impôt indirect est synonyme d'impôt, dont le recouvrement exclut l'emploi de rôles nominatifs, ou encore, synonyme d'impôt perçu par les administrations fiscales autres que les Contributions directes, c'est-à-dire par l'administration des Contributions Indirectes, par celle de l'Enregistrement, des Domaines et du Timbre, et par celle des Douanes.

Pour le signaler au passage, il importe de ne pas confondre les Impôts indirects et les Contributions indirectes. Les contributions indirectes, c'est-à-dire les impôts qui sont perçus par l'administration des contributions indirectes, sont des impôts indirects, mais ce ne sont pas tous les impôts indirects, puisque le sont également les impôts dont le recouvrement est confié à l'administration des Douanes ou à celle de l'Enregistrement.

Enumération des impôts directs et des taxes assimilées, au sens administratif du mot.

Les impôts directs, c'est-à-dire les impôts perçus au moyen de rôles nominatifs par l'administration des Contributions directes sont : d'abord, les impôts cédulaires sur les revenus, à l'exception des deux impôts cédulaires, qui frappent les revenus des capitaux mobiliers, savoir l'impôt sur les revenus des valeurs mobilières et l'impôt sur les revenus des créances, dépôts et cautionnements. Ces deux impôts sont, en effet, recouvrés par l'administration de l'Enregistrement, et sont, par conséquent, au point de vue administratif, des impôts indirects.

Est également impôt direct et est recouvré par l'administration des contributions directes, l'impôt général sur le revenu global, qui se superpose aux impôts cédulaires.

Sont enfin des impôts directs tout un lot d'impôts d'importance très inégale et ex-

Source : BIU Cujas

trêmement disparates, qui n'ont guère d'autre point de ressemblance que d'être susceptibles de recouvrement au moyen de rôles nominatifs et qu'on appelle les taxes assimilées aux contributions directes. Ces taxes assimilées peuvent être, tant bien que mal, groupées en trois catégories. Certaines constituent des impôts somptuaires : par exemple, la taxe sur les gardes-chasse commissionnés, la taxe sur les cercles et lieux de réunion, la taxe sur les chevaux et voitures appartenant à des particuliers, etc...
D'autres sont des taxes de remplacement, qui tiennent lieu de certains impôts, dont telle ou telle catégorie de contribuables se trouvent exonérée pour une raison ou pour une autre. Ce sont, par exemple, la redevance des mines, qui remplace pour les exploitants de mines l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux auquel ils ne sont pas soumis, la taxe sur les biens de main-morte, qui tient lieu pour les collectivités, associations et sociétés, des droits de mutation entre vifs et par décès auxquels leur nature les fait échapper. Enfin, une dernière catégorie renferme des taxes représentant le prix d'un service rendu aux assujettis ou d'un contrôle auquel ils sont soumis, dans l'intérêt public ; par exemple, le droit de visite des pharmacies, la taxe de vérification des alcoomètres, la redevance pour la rétribution des délégués mineurs, la taxe de surveillance en vue de la répression des fraudes sur les aliments et sur les engrais, etc....

Intérêts pratiques qu'offre la distinction administrative des impôts directs et des impôts indirects.
a) au point de vue du contentieux.

Cette distinction administrative des impôts directs et des impôts indirects offre un intérêt pratique considérable à différents points de vue. Tout d'abord, au point de vue du contentieux. En effet, le contentieux des impôts directs, c'est-à-dire des impôts perçus au moyen de rôles nominatifs par l'Administration des Contributions directes, relève des tribunaux administratifs, Conseils de préfecture, au premier degré, Conseil d'Etat en appel, tandis qu'au contraire, le contentieux des impôts indirects relève des tribunaux judiciaires, Tribunal civil en ce qui concerne les droits d'enregistrement et les contributions indirectes ; juge de paix, en principe, avec appel au Tribunal civil, en ce qui concer-

Source : BIU Cujas

ne les droits de douane.

Il n'y a à ce principe général qu'une seule exception, contenue dans l'art. 70 de la loi du 25 juin 1920, qui attribue le contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui est une taxe indirecte, aux conseils de préfecture.

Cette différence, en ce qui concerne la juridiction appelée à statuer, entraîne naturellement des différences en ce qui concerne les règles de procédure, bien que, d'ailleurs, même devant les tribunaux d'ordre judiciaire, les affaires fiscales bénéficient d'une procédure spéciale, sommaire et plus expéditive que la procédure ordinaire.

b) au point de vue des modes d'assiette et de recouvrement.

La distinction administrative intéresse également les modes d'assiette et de recouvrement. En matière d'impôts directs, les opérations d'assiette et les opérations de recouvrement sont en effet entièrement distinctes, et elles sont confiées à deux administrations différentes. Le service de l'assiette est exclusivement assuré par l'administration des Contributions directes ; ce sont les contrôleurs des Contributions directes qui font le recensement des facultés imposables, soit pour certains impôts (pour nos vieilles contributions) et pour les taxes assimilées, en allant procéder à des constatations sur place, au cours de leurs "tournées de mutations", soit, pour d'autres impôts (nouveaux impôts cédulaires et impôt général sur le revenu), en dépouillant dans leurs bureaux les déclarations exigées des redevables, et en les contrôlant, grâce aux renseignements dont ils disposent personnellement et aux éclaircissements qu'ils demandent aux intéressés. Les résultats du travail des contrôleurs sont consignés dans des matrices ou des états matrices, qui sont conservés à la Direction départementale des Contributions directes. Cette Direction prépare au moyen des matrices les rôles d'impôts de chaque année, les fait rendre exécutoires par le Préfet, et ensuite, par l'intermédiaire du Trésorier Payeur du Département, les fait parvenir, pour chaque commune ou chaque réunion de communes, aux percepteurs qui sont chargés du soin d'en assurer le recouvrement.

Le rôle, c'est, en quelque sorte la liste, le

Source : BIU Cujas

relevé de toutes les factures à encaisser ; la facture c'est l'avertissement, qui reproduit l'article du rôle, concernant le contribuable, et qui lui sera adressé par les soins du percepteur. Ces avertissements sont préparés, non par le percepteur lui-même, mais par la Direction départementale des Contributions directes, qui les joint aux rôles qu'elle lui fait transmettre. Le percepteur n'a qu'à en effectuer l'envoi aux contribuables.

Avec la confection des rôles, la tâche de l'administration des Contributions directes est finie. L'autre Service, complètement distinct, et placé sous l'autorité de la Direction de la Comptabilité publique au Ministère des Finances, qui va entrer en scène, c'est le Service du recouvrement, constitué par ce qu'on appelle les comptables du Trésor, c'est-à-dire par le Trésorier Payeur Général au chef-lieu du département, par les Receveurs particuliers, qui existent, en principe, aux chefs-lieux d'arrondissement, enfin au dernier échelon, par le percepteur, qui est chargé du recouvrement des impôts directs dans une commune ou une réunion de plusieurs communes. Ces agents, chargés du recouvrement de l'impôt, sont complètement étrangers aux opérations d'assiette.

En matière d'impôts indirects, au contraire, l'assiette et la perception sont le fait d'un seul et même Service, qui est chargé de constater les éléments imposables, de liquider les droits et d'en assurer le recouvrement. Ainsi, quand on présente un acte à la formalité de l'enregistrement, c'est le Receveur d'enregistrement qui, sur le vu de cet acte, liquide le montant des droits et qui les encaisse sur le champ. De même encore, c'est au receveur d'enregistrement à qui l'on fait une déclaration de succession, que l'on versera les droits. De même encore, ce sont les agents des Contributions indirectes, qui constateront les éléments imposables, tant au moyen des déclarations auxquelles les redevables sont tenus, qu'à l'aide de recensements, qu'ils feront sur place dans les magasins ou les fabriques, et qui assureront le recouvrement des droits, dont les uns seront acquittés, séance tenante (ce sont les droits au

Source : BIU Cujas

comptant.) dont les autres seront inscrits à un compte ouvert à l'assujetti et réglés à certaines échéances, comme c'est le cas pour les assujettis, négociants ou fabricants, qui ont obtenu le crédit des droits (ce sont les droits constatés).

Le législateur suit toujours la distinction administrative pour qualifier un impôt qu'il crée ou qu'il organise.

De cette différence il résulte que lorsqu'un impôt sera transformé par une disposition législative, d'impôt direct en impôt indirect, se trouveront par là même changées les règles d'assiette et de recouvrement, ainsi que les juridictions compétentes en cas de recours contentieux. C'est ce qui s'est passé, lorsqu'en 1907 l'impôt sur les vélocipèdes, en 1920 celui sur les automobiles, en 1921 l'impôt sur les billards, ont été transférés de l'administration des Contributions directes à l'administration des Contributions indirectes.

On peut encore signaler que lorsque la loi emploie l'expression d'impôts directs et d'impôts indirects c'est toujours au sens de la définition administrative qu'elle le fait. C'est au sens administratif du mot, par exemple, que la loi a prévu que le contribuable, lorsqu'il fait sa déclaration d'impôt général sur le revenu, pourrait déduire du montant du revenu qu'il déclare les impôts directs qu'il a payés au cours de l'année précédente. D'où cette conséquence que, lorsque l'impôt sur les automobiles ou l'impôt sur les billards, d'impôts directs qu'ils étaient auparavant, sont devenus impôts indirects, le contribuable a perdu le droit de les déduire de son revenu à déclarer au fisc pour l'impôt général.

La distinction administrative des impôts directs et des impôts indirects n'a aucune valeur scientifique.

Quelque soit l'intérêt, considérable au point de vue pratique, qui s'attache à cette distinction administrative de deux catégories d'impôts, la définition qui consiste à les distinguer par le fait qu'ils comportent ou non l'emploi de rôles nominatifs, ou bien encore qu'ils sont confiés à telle ou telle administration fiscale, n'offre par elle-même, aucune espèce d'intérêt théorique. En effet, il suffira d'une disposition législative pour transformer la nature de l'impôt. Ainsi, il n'y aurait aucune raison de principe pour que la taxe sur le chiffre d'affaires fût confiée à une administration fiscale plutôt qu'à une autre. Si lors de sa

Source : BIU Cujas

création par la loi du 25 juin 1920, on ne l'a pas donnée aux Contributions directes, c'est parce que les contrôleurs étaient alors surchargés de travail par la mise en application des nouveaux impôts sur le revenu. On en a donc réparti, à cette époque, le service entre l'administration de l'Enregistrement, l'administration des Contributions indirectes et l'administration des Douanes. Enfin un décret récent du 23 mai 1925 est venu décider que l'administration, qui en serait principalement chargée, serait l'administration des Contributions indirectes, l'enregistrement ne gardant plus comme clients que les banques, et l'administration des Douanes, que les transitaires. Voilà donc un impôt, dont le service a été, au gré des circonstances et des nécessités administratives, confié à des Administrations différentes, qui se trouve, un peu par le hasard des choses, être un impôt indirect et qui aurait pu, tout aussi bien, au début, être confié aux Contributions directes, et, par conséquent, être un impôt direct.

Le fait qu'une administration est désignée plutôt qu'une autre pour assurer le service d'un impôt est un fait purement administratif et contingent. Il est très probable que si notre système fiscal avait été conçu d'emblée sur un plan d'ensemble, au lieu d'être la résultante de réformes et de réajustements successifs, la répartition de nos impôts entre les différentes administrations, chargées de les percevoir, aurait été tout autre et que, notamment, les attributions respectives du Service des Contributions directes et de celui de l'Enregistrement auraient probablement été réglées d'une façon toute différente.

Recherche d'une base théorique d'une distinction des impôts directs et des impôts indirects.

Il y a donc lieu de chercher s'il n'y a pas de base scientifique, sur laquelle on puisse établir une distinction théorique entre les impôts directs et les impôts indirects. On est d'ailleurs convié à cette recherche par l'Instruction de 1859, puisqu'après avoir fourni le critérium administratif, qui repose sur l'emploi ou le non emploi de rôles nominatifs, elle en donne également un autre, qui se réfère aux lois de l'

Source : BIU Cujas

Critérium de cette distinction tiré de l'incidence de l'impôt

incidence. Elle nous dit, en effet : "la contribu-
"tion directe passe directement du contribua-
"ble cotisé à l'agent chargé de percevoir. La con-
"tribution indirecte, au contraire, n'est qu'in-
"directement payée par celui qui veut consom-
"mer la chose ou user du service frappé de
"l'impôt". D'après ce critérium, tiré de l'inci-
dence de l'impôt, qui a d'ailleurs été adopté
par certains auteurs, comme Stuart Mill en
Angleterre, Wagner en Allemagne, Paul Leroy-
Beaulieu en France, seraient impôts directs,
les impôts qui restent définitivement à la
charge de celui qui en est redevable vis-à-vis
du fisc ; seraient, au contraire, impôts indi-
rects les impôts qui retombent finalement sur
d'autres personnes que celles qui en sont lé-
galement redevables.

En quoi consiste l'incidence de l'impôt.

Pour permettre de comprendre cette
distinction, il importe de rappeler rapidement
en quoi consiste l'incidence de l'impôt. On
peut la définir : le fait pour un impôt de frap-
per une personne déterminée. La loi qui éta-
blit un impôt indique toujours à qui cet im-
pôt sera réclamé : quelle sera la personne
légalement redevable ; c'est ce qu'on appelle l'
incidence légale. Si, par exemple, il s'agit d'
une taxe immobilière, la loi dira si cette
taxe sera à la charge du locataire ou du pro-
priétaire. Mais, très souvent, la personne dé-
signée par la loi, pour acquitter l'impôt, se
borne, en réalité, à en faire l'avance au fisc,
et s'en récupère sur une tierce personne avec
laquelle elle se trouve en relations d'affaires.
Ainsi, le propriétaire, frappé par l'impôt,
cherchera à s'en récupérer en augmentant
le taux de ses loyers, sur le locataire qui en
supportera finalement le poids. Le commerçant
se remboursera des impôts qui le frappent en
majorant d'autant ses prix de vente, et les
passera ainsi à la charge de ses clients. C'est
ce qu'on appelle la translation ou encore l'in-
cidence indirecte (on dit quelquefois : l'inciden-
ce, tout court) de l'impôt.

S'il était possible d'établir une classi-
fication des impôts d'après leur incidence,
c'est-à-dire d'après le fait que les uns sont
supportés définitivement, sans translation pos-

Source : BIU Cujas

sible, par celui que la loi a désigné pour les acquitter, tandis que les autres sont simplement avancés par le débiteur légal et tombent finalement à la charge d'une tierce personne, il y aurait là une base de distinction des plus intéressantes, au point de vue de la technique fiscale. En effet, lorsqu'on établit un impôt, il y a un intérêt de premier ordre à savoir exactement par qui, en dernière analyse, cet impôt sera payé. Sinon, on arrivera à des résultats inattendus, quelquefois même diamétralement opposés à ceux que l'on se proposait d'atteindre. Si, par exemple, en vue de frapper les capitalistes, on institue une taxe sur les biens oisifs, et s'il se trouve que cette taxe atteint finalement les Compagnies d'assurances, qui assuraient les objets taxés, ou encore les marchands d'objets d'art ou d'antiquités, le but est manqué.

D'ailleurs, ce phénomène de la translation de l'impôt est quelquefois utilisé sciemment par le législateur. Les taxes de consommation, c'est-à-dire les taxes qui sont finalement destinées à grever le consommateur, sont la plupart du temps établies par le législateur, de propos délibéré, sous forme de taxes à la production ou de taxes à la circulation, pour cette raison pratique qu'il est impossible de saisir les faits de consommation proprement dite, tandis qu'au contraire les faits de circulation ou les faits de production sont des faits ostensibles. S'il s'agit de choses, dont la production est extrêmement disséminée, comme l'alcool de bouche, le vin ou le cidre, la meilleure forme à donner à l'impôt, pour ne pas gêner une multitude de producteurs, c'est d'en faire une taxe de circulation, c'est-à-dire de frapper la denrée taxable au moment où elle fait l'objet d'une expédition. Si, au contraire, il s'agit d'articles dont la fabrication, très concentrée, est rassemblée en un petit nombre d'établissements, ce qui est le cas du sucre, par exemple, le moyen le plus simple sera d'asseoir la taxe qui, finalement, doit atteindre le consommateur, sur la fabrication elle-même, de saisir la marchandise au lieu de production. C'est ainsi que dans notre syste-

Source : BIU Cujas

me fiscal, les taxes sur le sucre ou sur la bière sont des taxes à la fabrication.

Un exemple tout récent d'impôt, dont la translation a été prévue et voulue par le législateur, nous est fourni par la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette taxe qui est un droit général de consommation, est réclamée au commerçant dans l'idée qu'il majorera sa facture du montant de l'impôt dont il a fait l'avance au fisc.

Toutefois, s'il y a un certain nombre d'exemples dans lesquels le législateur a utilisé sciemment, volontairement, le phénomène de l'incidence, il en est de beaucoup plus nombreux, où l'incidence se produit sans qu'il l'ait ni voulue ni même prévue. Par exemple, si le législateur veut infliger une charge au commerce ou à l'industrie, il lui sera très difficile d'empêcher que, le cas échéant, ce ne soit pas l'acheteur, qui en subisse le contre-coup. On a pu dire que notre régime fiscal avait été, dans l'ensemble, établi sans souci de l'incidence, et qu'il plaçait constamment sur le même plan celui qui paie et celui qui laisse payer son voisin, si bien que la taxation effective est très variable pour des contribuables qui jouissent d'un même revenu total.

Critiques que l'on peut adresser à ce critérium.

Si le législateur est sans doute coupable de négliger un phénomène aussi important que celui de l'incidence, on doit dire à sa décharge qu'il est très difficile de pronostiquer avec certitude quelle sera l'incidence d'un impôt déterminé. C'est la plus grave critique que l'on puisse adresser au critérium en question ; il est fondé sur un élément essentiellement mobile et fugace. Sans doute, il y a certains impôts, dont on peut dire à coup sûr qu'ils ne sont pas susceptibles de translation, du moins d'une façon précise, et qu'ils resteront à la charge de celui qui est désigné par la loi pour les acquitter. C'est le cas, par exemple, de l'impôt successoral, ou encore de l'impôt général sur le revenu. Le contribuable ne peut rejeter sur personne les droits de succession qu'il a acquittés, ou l'impôt qu'il paie chaque année sur son revenu global. Le prélèvement que le fisc exerce sur ses ressources l'

Source : BIU Cujas

sion modernes, bien qu'ils soient, en France, administrativement des impôts indirects, perçus par l'Enregistrement, doivent donc être, au point de vue théorique, regardés comme des impôts directs, car ils constituent un véritable impôt sur le capital, la mutation n'étant plus le véritable élément imposé, mais simplement l'occasion qui donne ouverture à l'imposition de la fortune.

C'est là un point important à retenir, parce que autrement on s'expose à commettre des erreurs graves, lorsque l'on cherche à faire des comparaisons fiscales entre pays différents. C'est ainsi que les Anglais nous ont souvent reproché de n'avoir que des impôts directs insuffisants, parce qu'ils n'ont pas tenu compte de cette circonstance qu'en France les droits de mutation, qui apportent au Trésor un appoint considérable, sont administrativement classés parmi les impôts indirects, et que pour instituer une comparaison légitime, il faudrait commencer par les ajouter aux impôts, qui sont perçus par l'Administration des contributions directes.

Les explications fournies permettent de préciser quel sera exactement le programme de ce cours qui se rapproche de l'une et de l'autre des deux définitions données sans se tenir toutefois rigoureusement ni à l'une ni à l'autre. En effet, nous allons suivre la division administrative, puisque, en principe, nous nous proposons d'étudier les impôts perçus par l'Administration des Contributions indirectes, par celle de l'Enregistrement, et par celle des Douanes. Il convient cependant de faire cette réserve qu'on laissera de côté deux impôts perçus par l'Enregistrement, l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et l'impôt sur l'intérêt des créances, dépôts et cautionnements, parce qu'il est impossible de les séparer de l'ensemble des impôts cédulaires sur le revenu, avec lesquels ils ont été étudiés l'an dernier. En sens inverse, si dans l'ensemble, on doit traiter des impôts indirects au sens théorique du mot, une autre réserve doit être faite pour les droits de succession, qui sont, bien que per-

Source : BIU Cujas

çus par l'Enregistrement, au nombre de nos impôts les plus importants parmi les impôts directs, puisque ce sont les seuls impôts directs qui frappent le capital.

Faut-il renoncer aux ressources de l'impôt direct pour tout demander à l'impôt indirect ou inversement ?

Théoriquement, on peut concevoir deux façons d'asseoir l'impôt, ce qui fait d'ailleurs l'intérêt qu'il y a à distinguer les impôts sur la fortune des impôts sur la dépense. On peut taxer la possession de la fortune par le moyen des impôts directs, qui porteront, soit sur le capital, soit sur le revenu. On peut également chercher à se procurer des ressources fiscales en taxant la dépense par le moyen des impôts indirects sur la production, sur la circulation ou sur la consommation, en se basant sur cette idée que les dépenses sont plus faciles, au point de vue pratique, à constater que la possession d'une certaine fortune, et que, d'autre part, au point de vue théorique, s'il n'y a pas nécessairement une relation rigoureuse entre le montant des dépenses que peut faire une personne, et le chiffre de sa fortune, du moins le fait que l'on effectue des dépenses suppose qu'on possède certaines ressources et que, par conséquent, on présente des facultés imposables sur lesquelles le fisc pourra asseoir son prélèvement. Ces deux conceptions ne sont d'ailleurs jamais, en fait, exclusives l'une de l'autre ; il n'y a pas dans la réalité de régimes fiscaux, dans lesquels on ne s'adresse qu'à une seule catégorie d'impôts, et cela pour cette raison très simple que, pour faire tolérer la charge fiscale par le contribuable, le fisc est toujours obligé de fractionner les appels qu'il lui adresse, de multiplier et de varier les occasions qui s'offrent à lui de percevoir l'impôt. La théorie physiocratique de l'impôt unique, qui devait être un impôt foncier, n'a jamais été appliquée en fait. La Constituante, bien qu'elle s'en soit inspirée, n'a jamais prétendu limiter l'impôt direct aux seuls revenus fonciers, mais a imposé également les revenus mobiliers. D'autre part, si hostile qu'elle fût aux impôts indirects, elle a laissé subsister les droits de timbre et les droits d'enregistrement, ainsi que les droits de douane ; elle a simplement supprimé les taxes de con-

Source : BIU Cujas

sommation, c'est-à-dire ce que nous appellerions les contributions indirectes. Il y a lieu d'ailleurs de noter que cette suppression a été une des causes principales de l'échec du programme fiscal de la Constituante. Renonçant aux ressources précieuses qui auraient pu lui fournir des impôts indirects modérés, elle a été obligée de demander trop aux impôts directs, qui sont mal rentrés. Donc la question qui se pose en ce qui concerne le choix des impôts, n'est pas une question d'exclusion, mais une question de dosage. Il ne s'agit, dans aucun pays, de savoir si on renoncera aux ressources de l'impôt direct pour tout demander aux impôts indirects, ou inversement, mais simplement de savoir laquelle de ces deux ressources aura la préférence; si l'on maintiendra la balance égale entre elles, ou si l'on s'adressera principalement aux unes ou aux autres.

Dans la pratique, ce problème ne se présente pas, du reste, sous l'aspect théorique qu'on peut lui donner à l'école; lorsqu'un Gouvernement est talonné par les événements, quand il est pressé par des besoins d'argent, il devra naturellement s'abstraire de ses préférences doctrinales pour faire flèche de tout bois et recourir aux branches de ressources, susceptibles de fournir le rendement le plus immédiat, ou de soulever le moins de résistances, sans s'attacher à d'autres considérations. C'est ce qui a fait la loi du 25 juin 1920, qui s'est adressée à tous les impôts qu'on avait sous la main.

Considérations qui peuvent intervenir en faveur du choix de l'une ou de l'autre catégorie d'impôt. Avantages et inconvé-

Sous cette réserve, voyons maintenant quels sont les avantages et les inconvénients respectifs de l'impôt direct et de l'impôt indirect.

L'impôt direct a tout d'abord un avantage sur lequel autrefois on insistait beaucoup, et qu'on a peut-être exagéré. L'impôt direct a des rendements très stables. Il témoigne une très grande "solidité", dont la preuve nous est fournie par les constatations faites au cours des grandes crises nationales de 1848 et de 1870. On a vu s'

Source : BIU Cujas

nients de l'impôt direct

Les impôts directs procurent au Trésor des ressources plus assurées et plus constantes que les impôts indirects.

effondrer alors le rendement des impôts indirects, tandis qu'au contraire le rendement des impôts directs se maintenait sinon sans variations, du moins sans fléchissement notable. C'est là un avantage très réel de l'impôt direct, mais sur lequel on a un peu trop insisté, parce que, si nos anciennes contributions ont présenté, en effet, une stabilité remarquable de rendement, ce n'était pas simplement, parce qu'elles étaient des impôts directs, mais surtout parce qu'elles étaient des impôts directs d'un caractère particulier.

D'abord, c'étaient des impôts assez légers et, par suite, supportables même dans les périodes d'adversité. La plupart de nos anciennes contributions étaient, d'autre part, des impôts de répartition. Dans l'impôt de répartition, le Parlement fixe le contingent législatif, c'est-à-dire détermine le produit total que devra fournir l'impôt, et c'est ensuite ce produit, qui fait l'objet d'une série de sous-répartitions, effectuées entre départements par la Loi de finances elle-même à l'intérieur de chaque département, entre arrondissements par le Conseil général; à l'intérieur des arrondissements, entre communes, par le Conseil d'arrondissement; enfin, au sein de la commune, entre les contribuables par la Commission des répartiteurs. Le rendement de l'impôt de répartition n'est guère susceptible de varier, puisque c'est le Parlement qui fixe la somme qu'il devra rapporter, et qu'en général, le contingent fixé pour une année est maintenu sans changement pour l'année suivante.

Quant à ceux de nos impôts directs, qui étaient des impôts de quotité, comme l'impôt sur la patente, et, à partir de 1890, l'impôt sur le revenu foncier des propriétés bâties, ils avaient eux aussi un caractère spécial; ils étaient assis sur des signes extérieurs, qui n'avaient qu'un rapport plus ou moins lointain avec les facultés imposables, dont ils étaient considérés comme l'indice. Il était donc naturel qu'ils ne fussent pas sensibles aux variations qui survenaient dans ces facultés imposables. Des anciennes patentes, par exemple, comportaient en général un droit fixe, qui dépendait de la

Source : BIU Cujas

nature de la profession exercée et du chiffre de la population du lieu où elle était exercée, et un droit proportionnel qui, en principe, était calculé sur la valeur locative de l'habitation et des locaux professionnels. Que l'année fût bonne ou moins bonne ou même franchement mauvaise et déficitaire, les bases d'imposition ne se trouvaient pas modifiées, la nature de la profession, le chiffre de la population restaient naturellement les mêmes, les dimensions et l'importance des bâtiments et de l'outillage de l'usine et même de l'habitation personnelle de l'industriel ou du commerçant ne changeaient pas davantage. Il n'y avait donc pas de raisons pour que le produit de l'impôt fut affecté par une crise industrielle ou commerciale. Au contraire lorsque l'impôt est un impôt de quotité, ce qui est le cas de tous nos impôts aujourd'hui, et qu'il est ce qui est le cas de la plupart, assis, non sur des signes extérieurs, mais sur le revenu lui-même, sur les facultés imposables directement appréciées, cet impôt doit, normalement se ressentir chaque année des fluctuations qu'éprouvent ces facultés. En Angleterre, par exemple, où l'income tax fonctionne de longue date, on constate que le rendement de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, présente un fléchissement extrêmement marqué dans les années consécutives à une crise commerciale. Si donc nos anciens impôts avaient, en fait, une fixité remarquable de rendement, c'est en partie parce qu'ils étaient, à raison de leur nature, des impôts plus ou moins figés et pétrifiés, qui manquaient totalement d'élasticité.

Cependant, malgré cette réserve, il est exact que les impôts directs sont moins vulnérables aux crises que les impôts indirects. En effet, le premier résultat d'une crise est d'obliger le contribuable à restreindre son train de vie, à diminuer ses dépenses, c'est-à-dire à raréfier toutes les occasions, qui permettent au fisc de percevoir l'impôt indirect; au contraire, ce n'est que peu à peu que les conséquences de la crise finiront par se propager aux éléments qui servent d'assiette à l'impôt

Source : BIU Cujas

direct. D'abord, quelque effort qu'un système d'impôts directs puisse faire pour saisir de près les facultés il y a, malgré tout, certains impôts auxquels on est obligé de donner une base plus ou moins forfaitaire, et dont le rendement, par conséquent, ne suivra pas tous les mouvements de la matière imposable. Par exemple, en France, l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles est, en principe, un impôt forfaitaire, calculé sur la valeur locative de l'exploitation, affectée d'un certain coefficient, qui dépend de la nature des cultures. Par conséquent, comme la valeur locative ne change pas d'une année à la suivante, ni la nature des cultures, l'impôt, dont l'exploitant est redevable, restera le même, que l'année soit plus ou moins bonne. De même, notre impôt foncier présente aussi dans une certaine mesure un caractère forfaitaire, en ce sens que, vu l'impossibilité de réévaluer le revenu foncier tous les ans, on procède à des évaluations périodiques, qui n'ont lieu qu'à des intervalles de temps éloignés, tous les dix ans pour les propriétés bâties, tous les 20 ans pour les propriétés non bâties, les bases d'impôt restant, en principe, invariables dans l'intervalle. De plus, les éléments atteints par l'impôt direct sont, par nature, comme on l'a vu, des éléments assez stables. Ainsi une crise économique pourra sans doute entraîner à la fin de l'exercice une diminution du revenu distribué aux actionnaires ou aux associés dans les sociétés de personnes, et encore la chose n'est pas certaine, les sociétés pouvant chercher à maintenir le taux de leur dividende en faisant sur leurs réserves un prélèvement qu'elles combleront l'année suivante, quand les affaires auront repris un cours normal. En tout cas, la crise ne touche pas les porteurs de valeurs à revenu fixe. De même encore, les traitements et les salaires sont des éléments beaucoup moins mobiles que le prix des marchandises. L'impôt direct, malgré les réserves qu'on vient d'indiquer, procure donc au Trésor des ressources plus assurées, plus constantes que ne le font les impôts indirects. Il ne fournit sans doute pas les plus values qui accusent toujours, dans une période d'accélération d'af-

Source : BIU Cujas

faires, les impôts indirects, mais, par contre, il échappe aux fléchissements brusques, qui les atteignent au détriment du Trésor, aussitôt que se produit un ralentissement des affaires ou qui éclate une crise, même momentanée.

L'impôt direct est, théoriquement, le mode d'imposition le plus rationnel, le seul susceptible de poursuivre la justice en matière d'impôt

L'autre avantage de l'impôt direct, c'est qu'il apparaît théoriquement comme le mode d'imposition le plus rationnel et comme le seul qui soit vraiment susceptible de réaliser, dans la mesure où elle est accessible, la justice en matière d'impôt. En effet, l'objet de l'impôt, c'est de contraindre tous ceux qui ont des ressources à supporter leur part des charges publiques dans la mesure de leurs moyens. Le système le plus logique, et même le seul rationnel, c'est de procéder d'abord à la détermination de ses facultés imposables par des méthodes techniques appropriées, et de décider ensuite, ces ressources une fois connues, que chaque contribuable fournira, ou 10, ou 15 % du montant des ressources dont il dispose.

Ajoutons d'ailleurs que, lorsqu'au lieu d'asseoir l'impôt directement sur les facultés imposables, c'est-à-dire sur le revenu plus ou moins exactement constaté par les déclarations du contribuable, on l'asseoit sur un signe extérieur, qui on prend comme indice de l'importance des facultés imposables ; lorsqu'on taxe, par exemple, le contribuable sur sa dépense de loyer, qui est le signe extérieur le plus habituellement utilisé, on se sert d'un procédé détourné et beaucoup moins précis, parce que le signe extérieur ne révèle jamais, d'une façon sûre, le degré d'aisance du contribuable. L'impôt direct établi sur les signes extérieurs avoisine l'impôt indirect, et l'on a même pu soutenir, sans trop de paradoxe, que nos anciens impôts, assis sur les signes extérieurs, étaient en réalité des impôts indirects, qui perdaient de vue la situation de fortune qu'ils prétendaient atteindre, pour ne plus s'attacher qu'au signe extérieur lui-même, ainsi grevé d'une sorte de taxe de consommation. En tout cas, lorsqu'on recourt aux impôts indirects proprement dits, par exemple, lorsqu'on institue des taxes de consommation, des droits de timbre ou d'enregistrement, on impose des

Source : BIU Cujas

faits, dont la relation avec la situation de fortune du redevable est impossible à déterminer. Quand on décide que le contribuable paiera 5 ou 10% de son revenu, on mesure par la même exactement la charge fiscale qu'on lui inflige ; si au contraire, on décide qu'il paiera un impôt de tant par litre de vin, par litre d'alcool, par paquet de tabac, ou par feuille de papier timbré qu'il achètera à la régie, on n'a plus aucune base sérieuse d'évaluation, parce qu'il n'est pas vrai qu'on consomme toujours d'autant plus de vin, d'autant plus d'alcool ou de papier timbré qu'on est plus riche.

L'impôt direct permet de doser le prélèvement sur les facultés contributives du contribuable.

En résumé, par l'impôt indirect, on ne réalise qu'indirectement, par le moyen d'un détour, l'objet que l'impôt direct réalise immédiatement et que poursuit toute espèce d'impôt : à savoir, prélever une quote-part des facultés contributives des individus. Et tandis que l'impôt direct pourra doser ce prélèvement en raison des facultés, l'impôt indirect l'effectuera d'une façon plus ou moins aveugle.

Impôt réel et impôt personnel

L'impôt personnel, par opposition à l'impôt réel, est un impôt dans lequel on ne tient pas compte seulement des facultés imposables considérées en elles-mêmes, mais aussi de la situation personnelle de celui qui les possède. L'impôt réel, au contraire, ne tient compte que des facultés imposables objectivement considérées, sans s'attacher à la situation personnelle du contribuable. Autrement dit, ce qui différencie les impôts personnels des impôts réels, pour utiliser les termes mêmes qui servent à les désigner, c'est que les premiers font place à l'intuitus personae, tandis qu'au contraire les impôts réels s'attachent uniquement à la chose imposable, quelle que soit la qualité ou la condition de la personne imposée.

Cette distinction, qui se maintient intentionnellement dans les généralités, permet de dissiper une erreur fréquente. On ne peut pas dire d'un impôt qu'il est personnel ou réel avec la même certitude qu'on peut dire qu'il est un droit d'enregistrement ou une contribution indirecte. En d'autres termes, il n'

Source : BIU Cujas

y a pas une catégorie d'impôts personnels et une catégorie d'impôts réels, séparées l'une de l'autre par des limites précises. Le caractère de réalité ou de personnalité d'un impôt peut être plus ou moins marqué. Il y a des impôts, dont le caractère réel est incontestable ; par exemple, les taxes de consommation. La taxe est fixée à tant par kilo ou par livre de produit taxé, et aucune différence de traitement n'existe entre les différents contribuables. En sens inverse, il y a des impôts, dont le caractère personnel est également hors de doute. Il n'est pas douteux par exemple, que notre impôt général sur le revenu global, actuellement en vigueur est un impôt essentiellement personnel. Au contraire, des divergences d'opinion sont possibles à l'égard de beaucoup d'autres impôts, parce que, tout en étant réels par certains côtés, ils font place, dans une mesure plus ou moins large, aux considérations de personnalité. C'est le cas notamment de nos impôts cédulaires, qui frappent, chacun, une catégorie particulière de revenus. Ce sont à notre sens des impôts surtout réels, ce qui n'empêche que, cependant, leur réalité est tempérée par des emprunts faits à la personnalité.

Caractéristiques principales de l'impôt personnel

Les caractéristiques principales qui permettent de reconnaître qu'un impôt est personnel, sont : En premier lieu, l'exemption du minimum non imposable ou l'exemption du minimum d'existence, les abattements en faveur des petits contribuables, la progressivité du tarif ; en second lieu, les dégrèvements pour charges de famille ; en troisième lieu, la déduction des dettes.

1° Exemption du minimum d'existence

Les premiers de ces éléments ont pour objet de différencier le traitement fiscal, suivant la situation de fortune personnelle du contribuable. Considérons un impôt réel quelconque, qui taxe les facultés imposables prises objectivement ; par exemple, s'il s'agit d'un impôt foncier, le revenu d'une maison ou d'un champ. A raison de sa réalité, cet impôt sera le même, que le champ ou la maison appartiennent à un contribuable fortuné, ou qu'ils soient le seul avoir d'un contribua-

Source : BIU Cujas

ble modeste. L'impôt ne se mesurera ici que d'une façon quantitative : des facultés égales supporteront un impôt égal à des facultés doubles correspondra un impôt double. Si, au contraire, on tient compte de la personnalité du contribuable, on va introduire, en quelque sorte, dans l'impôt un élément qualitatif. Par exemple, l'impôt qui frappe le revenu du champ ou de la maison ne sera pas le même, si le propriétaire y ajoute des revenus provenant d'autres sources, qui lui fournissent un large degré d'aisance, que si ce revenu constitue toute sa fortune.

Soit, encore, une tranche de revenus de 7000 francs. Si elle est la seule ressource du contribuable, on pourra l'exonérer complètement d'impôt à titre de minimum d'existence, en vertu de ce principe que nul ne peut être tenu de participer aux charges publiques, s'il n'a pas même de quoi pourvoir suffisamment à sa propre existence. C'est le principe de l'exemption à la base, ou encore le principe de l'exonération du minimum non imposable. Cette exemption existe dans notre système d'impôts directs actuel, en matière d'impôt général sur le revenu, en matière d'impôt sur les salaires et traitements, d'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales et (dans une mesure plus restreinte) d'impôt sur les bénéfices agricoles.

Les exonérations à la base en faveur des petits contribuables.

Ou bien encore, après avoir fixé un certain taux d'impôt pour l'ensemble des contribuables, on pourra décider que les tout petits revenus, dans la mesure où ils dépassent le minimum non imposable, ne seront cotisés qu'à tarif réduit, en vertu de ce principe que les petits contribuables méritent, à cause de la modicité de leur situation la faveur d'un régime d'exception ; c'est le principe des modérations ou des abattements à la base, que l'on trouve dans nos impôts cédulaires, sauf l'impôt foncier et les impôts sur les revenus des capitaux mobiliers.

La progressivité du tarif.

Enfin, on pourra poser une règle plus générale encore et décider que chaque revenu devra abandonner au fisc une fraction d'autant plus forte qu'il est plus élevé, c'est-à-dire

Source : BIU Cujas

rendre l'impôt progressif et décider, par exemple que, tandis qu'un revenu de 50.000 f sera cotisé au taux de 8%, un revenu de 100.000 le sera au taux de 12%, et un revenu de 150.000 à 15% etc. Le principe sur lequel se base la progressivité de l'impôt est ce qu'on appelle le principe de l'égalité de sacrifice: chacun doit supporter un sacrifice égal pour le bien de la communauté. Or, il est plus pénible de se priver d'une certaine fraction de son revenu, quand elle est prélevée sur un petit revenu, qui subvient tout juste aux nécessités de l'existence, que lorsqu'elle est prise sur un gros revenu, dont le possesseur n'aura qu'à réduire légèrement ses dépenses de luxe. Si l'on veut que le sacrifice soit égal, il faudra donc que, tandis que le petit contribuable se privera, par exemple, de 5% sur son nécessaire, le gros contribuable se prive de 10, 15 ou 20%, suivant son degré de fortune, sur des revenus qui sont une source de jouissances de plus en plus superflues à mesure que le montant s'accroît.

Toutes ces diverses modalités concourent à la prise en considération de la personnalité du contribuable, puisqu'un même chiffre de facultés imposables, par exemple un revenu de 7.000 f sera l'objet d'un traitement fiscal différent - ou bien ne sera pas taxé du tout, ou le sera légèrement, ou le sera très lourdement - selon qu'il appartient à une personne sans d'autres ressources, qu'il fait partie de l'ensemble des revenus d'un contribuable moyen, ou de la fortune d'un contribuable très riche.

2° Les dégrèvements pour charges de famille

Les dégrèvements pour charges de famille répondent à une préoccupation analogue. A égalité de revenus, il est évident qu'on est moins riche quand on a des charges de famille que lorsqu'on n'en a point. Dans l'application de l'impôt, on fera donc encore, à cet égard, acception de personnes; on taxera davantage un contribuable marié sans enfants, qu'un père de famille, le père d'un enfant plus que le père de deux, de trois, ou de quatre enfants. D'une façon générale, les charges de famille sont prises en considération dans tous nos impôts directs, en ce

Source : BIU Cujas

sens que le contribuable, qui a des charges, obtient une réduction sur le montant de l'impôt qui lui est réclamé. En outre, dans l'impôt général sur le revenu et dans l'impôt cédulaire sur les traitements et salaires, à cette réduction sur le montant de l'impôt s'ajoute une déduction sur le montant du revenu retenu pour l'imposition. Ainsi, en matière d'impôt général comme en matière d'impôt sur les salaires, le contribuable père d'un enfant a, non seulement droit sur le montant de son impôt, au rabais d'usage, lorsqu'on a des charges de famille, mais en plus, il bénéficie d'une déduction de 3.000 francs sur le montant du revenu qui est retenu pour le calcul de l'imposition.

3° La déduction des dettes.

Enfin, la déduction des dettes constitue encore une des applications de la personnalité de l'impôt. Un contribuable, dont le revenu est absorbé par le service d'une dette, ne dispose évidemment pas des mêmes ressources qu'un contribuable, dont le revenu est libre de charges. Dans ce cas encore, il y a une situation personnelle, dont il est équitable de tenir compte. Supposons que l'on institue un impôt foncier à caractère exclusivement réel, qui frappe objectivement le revenu du champ ou de la maison; deux champs ou deux maisons, qui fournissent un revenu égal, seront toujours également cotisés. Si au contraire, on assouplit l'impôt, en tenant compte de la situation personnelle du propriétaire, le propriétaire, dont l'immeuble est grevé de charges hypothécaires, ne paiera l'impôt que pour le revenu, dont il dispose pour ses besoins personnels, défalcation faite de la part, qui en est absorbée par les intérêts de la dette hypothécaire.

L'impôt direct est le seul qui se prête à un effort de justice fiscale.

On trouve toutes ces différentes applications de la personnalité dans l'impôt général sur le revenu; c'est pour cela que c'est un impôt essentiellement personnel. Au contraire, dans l'impôt foncier, qui a un caractère essentiellement réel, n'intervient qu'un seul élément de personnalité, la déduction des charges hypothécaires, qui peuvent grever le revenu entre les mains du propriétaire.

On aperçoit ainsi comment l'impôt direct, supposant la connaissance de la situa-

Source : BIU Cujas

tion personnelle du contribuable, peut être rendu plus équitable, parce que mieux adapté aux situations individuelles, tandis que le souci de la justice fiscale est nécessairement absent de ces impôts essentiellement impersonnels et anonymes que sont les impôts indirects. L'impôt direct est donc bien le seul qui se prête à un effort de justice.

Les inconvénients de l'impôt direct.

1° C'est un impôt ostensible

En compensation de ces avantages il présente toutefois un certain nombre d'inconvénients assez graves. Le premier c'est que c'est un impôt ostensible, dont le contribuable mesure exactement la charge et qui, par suite, est de tous les impôts celui qui provoque le plus de résistances. Le contribuable est nécessairement rappelé à l'existence de l'impôt par sa feuille d'avertissement; il est obligé de prendre de l'argent dans sa caisse, de se rendre au bureau du percepteur, d'y attendre son tour pour verser sa cotisation, et quand il l'a versée, il s'en revient les mains vides.

2° Il nécessite des contrôles et est extraordinairement compliqué.

Un autre inconvénient, c'est que, si l'on ne veut pas se contenter du procédé médiocre et approximatif qui consiste à établir l'impôt sur des signes extérieurs, qu'il est très difficile de lui donner une assiette exacte, la seule qui soit naturellement équitable et d'y introduire le principe de la personnalité, sans exiger du contribuable des déclarations et sans le soumettre à des contrôles plus ou moins vexatoires et inquisitoriaux. De plus, un système d'impôts directs, qui cherche à serrer de très près les facultés imposables, est nécessairement un système extraordinairement compliqué.

3° Il comporte des modérations et des exonérations qui peuvent entraîner la déformation de la personnalité de l'impôt.

En troisième lieu, l'impôt direct, lorsqu'on lui donne un caractère personnel, comporte toujours des exonérations ou des modérations à la base, dont le principe est équitable, mais qui conduisent cependant à cette conséquence que l'impôt n'est plus payé par tout le monde. Or, il est possible que ces exemptions ou ces modérations soient exagérées et qu'on aboutisse à ce qu'on pourrait appeler la déformation de la personnalité de l'impôt. La personnalité de l'impôt, dont l'objet est de permettre une répartition plus équitable des charges publiques, peut être détournée de son

Source : BIU Cujas

but, en vue de faire porter, par des abattements excessifs à une extrémité de l'échelle, et par des taux de progression exagérés à l'autre, le poids de l'impôt sur une petite minorité de possédants, et à créer en faveur de la majorité de véritables privilèges fiscaux. Sous l'ancien Régime, la personnalité de l'impôt se traduisait par les privilèges de la noblesse et des gens en place; de sorte que finalement il n'y avait que les roturiers à l'acquitter. Dans les pays démocratiques, à l'époque moderne, c'est une tendance diamétralement contraire qui se fait jour; la tendance à affranchir la masse de l'impôt direct, pour en concentrer toute la charge sur la petite minorité de ceux qui représentent "la fortune acquise".

Les avantages de l'impôt indirect. 1° élasticité de son rendement. Il fournit des résultats immédiats.

Tout autres sont les mérites et les inconvénients de l'impôt indirect. Le premier de ses avantages, c'est l'élasticité de son rendement. S'il est le premier à être affecté par les crises économiques, ou par le ralentissement des affaires, en revanche, il est aussi le premier à traduire par des plus-values, dont profite le budget, la reprise de l'activité, ou le développement de la prospérité publique. C'est le seul également qui fournisse des résultats immédiats. Si l'on procède à un relèvement de ses tarifs, il fournit du jour au lendemain un supplément de recettes, tandis qu'il faut attendre plus ou moins longtemps avant que le résultat d'une augmentation de l'impôt direct ne se fasse sentir au profit du trésor public.

2° fractionnement et clandestinité relative de cet impôt.

Mais l'avantage de beaucoup le plus considérable de l'impôt indirect, avantage qui est d'ordre pratique, provient de son fractionnement et de ce qu'on pourrait appeler sa clandestinité relative. Il est perçu par petites sommes, et il se dissimule toujours, plus ou moins, soit dans le prix de vente d'un produit, soit dans les faux frais d'une opération. Toutes les fois que nous achetons du vin, du sucre, du tabac ou de l'alcool, nous acquittons l'impôt indirect, sans avoir d'ailleurs la sensation bien nette du sacrifice, qui nous est infligé, parce que, en échange de notre argent, nous recevons un produit, et que nous ignorons, la plupart du temps, quelle est, dans le prix de ce

Source : BIU Cujas

produit, la part qui correspond à la valeur de la marchandise et celle qui représente le montant de l'impôt qui s'y surajoute. Quand il s'agit de contributions indirectes, telles que les taxes de fabrication ou de circulation, on peut, à la rigueur, si on a l'esprit curieux, faire le calcul et déterminer quelle est, dans le prix que l'on paie actuellement, le sucre par exemple, la part qui représente le montant de l'impôt. S'il s'agit de denrées de monopole, par exemple du tabac de la régie, ce calcul est à peu près impossible, il est très impossible, il est même impossible de dire, du moins avec précision, ce qui représente la part de l'impôt dans la somme d'un franc cinquante que coûte un paquet de cigarettes, parce qu'on ne peut savoir ce que coûterait le même produit, vendu par le commerce libre, s'il n'y avait ni monopole, ni impôt.

Lorsqu'il s'agit de droits de timbre, d'enregistrement ou de mutation, la situation n'est pas tout à fait la même, en ce sens qu'ici le contribuable est à même de connaître le montant de l'impôt qu'il aura à verser. Cependant, dans ce cas, l'impôt est encore perçu à l'occasion d'une opération, qui suppose des déplacements de valeurs ou des déboursés, dans l'ensemble desquels il se confond plus ou moins. Par exemple, lorsqu'une personne loue un appartement de 10.000 ou de 15000 francs, elle comprendra les frais d'enregistrement du bail dans ses frais de location, lorsqu'une personne achète un immeuble 100.000 francs, il lui sera évidemment moins pénible d'ajouter à la somme importante qu'elle est obligée de décaisser, une douzaine de mille francs pour le fisc, alors qu'elle a déjà à payer les frais du notaire et des hommes d'affaires, que s'il avait fallu sortir cette somme de sa caisse pour la porter directement au percepteur, en dehors de toute opération. De même, quand on acquitte une facture d'une cinquantaine de francs, la dépense de timbre-quittance passera la plupart du temps inaperçue ; à ce point que, bien qu'elle soit légalement à la charge du payeur, le marchand la gardera souvent à

Source : BIU Cujas

son compte. Les impôts indirects, se trouvant ainsi répartis sur une foule d'opérations et de dépenses diverses où ils se dissimulent, sont donc infiniment moins ressentis que les impôts directs, qui sont toujours des impôts ostensibles, et qui, de plus, sont acquittés forcément en un petit nombre de versements périodiques. Lorsque, comme c'est le cas habituel pour nos nouveaux impôts, les rôles des contributions directes sont émis en retard, après le mois d'août, le contribuable dispose en tout de quatre mois pour se libérer entièrement ; il faut, par conséquent, que chaque mois il verse la somme, souvent relativement importante, qui représente le quart de l'impôt direct qu'il doit pour toute l'année.

3° L'impôt indirect est payé par tout le monde.

Enfin, comme les impôts indirects sont nécessairement des impôts anonymes, impersonnels, qui frappent les denrées ou les opérations taxées, sans prendre en considération la qualité personnelle de celui qui achète la denrée ou effectue l'opération, ils ont l'avantage d'être payés par tout le monde ; personne ne peut s'y soustraire à moins de se priver de l'usage des choses imposées.

Les inconvénients de l'impôt indirect: 1° il exige des investigations et un contrôle des agents plus ou moins gênants.

A ces avantages qui, comme on le voit, sont surtout d'ordre pratique, les impôts indirects joignent d'ailleurs certains inconvénients corrélatifs. On a vu que l'impôt direct, du moins lorsqu'il a un caractère personnel, soumet tous les contribuables à des formalités, à des déclarations et à des contrôles gênants et désagréables. Il ne faudrait pas s'imaginer que l'impôt indirect échappe totalement à ce défaut. Ce qu'il y a de vrai, c'est que la masse des contribuables ne le ressent pas. Pour le consommateur, il n'y a évidemment pas d'impôt plus facile à acquitter que l'impôt sur le vin, l'alcool, le tabac, ou le sucre, puisqu'on l'acquitte en faisant ses emplettes chez le marchand. Seulement, en réglant le prix de son achat, le consommateur ne fait que rembourser l'impôt aux assujettis, qui en ont déjà fait l'avance au fisc, c'est-à-dire aux débitants, aux marchands en gros, aux fabricants, etc. Or, ces "assujettis", comme on les appelle en langage de contributions indirectes, sont en

Source : BIU Cujas

contact permanent avec les agents du fisc, ils sont soumis à des visites, à des recensements, voire même dans certaines fabriques à une surveillance de jour et de nuit par l'installation de postes en permanence; ils subissent donc un contrôle très lourd et très vexatoire qui, du temps où nos anciens impôts directs étaient assis sur les signes extérieurs et n'exigeaient aucune formalité du contribuable, avaient parfois rendu l'impôt indirect encore plus impopulaire que l'impôt direct.

Lorsque les assujettis sont très nombreux, comme c'est le cas pour la taxe sur le chiffre d'affaires, ou pour les droits sur l'alcool, à raison de l'existence des bouilleurs de cru, les protestations que soulève l'impôt indirect ne sont pas moins vives que celles auxquelles donne lieu l'impôt direct. La perception des droits de timbre et d'enregistrement entraîne également un contrôle extrêmement rigoureux sur les entreprises de transports, sur les compagnies d'assurances et sur les entreprises en société. C'est en effet pour assurer, à l'origine, l'application des lois sur le timbre et l'enregistrement, qu'a été institué l'un des moyens de contrôle les plus rigoureux, qui aient été mis à la disposition du fisc, à savoir le droit de communication, organisé par les lois de 1872 et 1875, qui permet aux agents de l'administration de l'enregistrement de pénétrer au siège et dans les bureaux des sociétés ou des entreprises, qui y sont assujetties, et de se faire communiquer les bilans, les registres de comptabilité, la correspondance, etc...

2° l'impôt indirect est improportionnel.

Cependant le principal et le plus grave de tous les inconvénients des impôts indirects, c'est leur improportionnalité. Alors qu'en bonne justice, chacun doit participer aux charges publiques en raison de ses facultés, les impôts indirects, du moins pour la plupart d'entre eux, méconnaissent absolument cette règle essentielle. On les a parfois tous accusés, non sans exagération, d'être inversement proportionnels, ou encore d'être progressifs à rebours, en ce sens qu'ils seraient relativement

Source : BIU Cujas

plus lourds pour les petits contribuables que pour les riches. L'impôt indirect, a-t-on dit, c'est l'impôt des pauvres. En réalité, cette affirmation n'est exacte que pour certaines catégories d'impôts indirects, elle ne l'est pas pour tous, et l'on doit, à cet égard, faire quelques distinctions.

Parmi les impôts indirects, il y en a qui sont sans proportion définie avec les facultés du contribuable.

Il y a d'abord des impôts indirects, notamment la plupart des impôts de timbre et d'enregistrement, dont on peut simplement dire qu'ils sont sans relation définie avec les facultés du contribuable. Ces impôts, en général, portent sur des faits ou sur des actes, qui attestent par eux-mêmes l'existence de facultés imposables, de sorte qu'on ne peut pas leur adresser ce reproche que méritent certaines taxes de consommation, d'être des impôts sur les pauvres. Seulement ils sont sans rapport déterminé avec le montant des facultés imposables. Ainsi, le fait même qu'on possède les moyens d'acheter un immeuble, des valeurs mobilières, ou encore de prendre à bail un appartement ou de solder une facture, suppose qu'on a le moyen de payer un droit de mutation, de supporter la dépense d'un timbre-quittance. En ce sens, on peut classer ces impôts parmi les impôts sur la fortune. Seulement la valeur de l'immeuble acquis, sur laquelle est calculé le montant du droit de mutation, n'est pas nécessairement en proportion avec la fortune de l'acquéreur ; une personne fortunée peut acheter une maisonnette, une personne de condition plus modeste peut, au contraire, acquérir un immeuble plus important. Un contribuable très riche, qui ne modifie pas la composition de sa fortune, n'aura pas à payer de droits de mutation, tandis qu'un contribuable, même beaucoup moins aisé, qui change fréquemment la nature de ses placements, modifie la liste des valeurs qu'il a en portefeuille, rend des titres pour faire des placements immobiliers ou inversement, sera amené à verser au fisc un chiffre relativement élevé de droits de mutation. De même, il ne viendrait à l'idée de personne de prétendre que la consommation du papier timbré ou encore le paie-

Source : BIU Cujas

ment des droits sur les actes judiciaires, c'est-à-dire le paiement de taxes sur les procès, sont proportionnels à la situation de fortune des redevables, ce sont là des impôts, qui sont perçus dans certaines occasions, qui supposent chez l'intéressé l'existence de disponibilités, dont l'Etat prélève sa part, mais qui ne se présentent, ni pour tous les contribuables, ni dans la même mesure pour ceux des contribuables qu'elle affecte.

L'emploi de tarifs progressifs en matière d'impôts indirects ne se justifie pas au point de vue théorique.

Cette observation permet d'ailleurs de voir combien l'emploi de tarifs progressifs, qui peut très bien se justifier théoriquement en matière d'impôts directs sur le revenu global, manque ici de toute espèce de base théorique. Supposons que les droits sur les ventes d'immeubles soient rendus progressifs, comme on l'a quelquefois proposé. Dans ce cas, l'acquéreur d'un immeuble de deux cent mille francs paiera plus de deux fois autant que l'acquéreur d'un immeuble de cent mille. Or, il est fort possible que ces deux cent mille francs représentent la plus grosse part, sinon la presque totalité de la fortune d'un contribuable moyen qui a engagé tout son avoir dans cette acquisition, tandis que l'immeuble de cent mille francs sera acheté par une personne beaucoup plus riche, qui n'y a consacré qu'une petite fraction de sa fortune. Quoi qu'il en soit, voici donc une partie importante des impôts indirects, qui suppose chez ceux qu'elle atteint l'existence de facultés imposables, mais qui n'est pas en proportion avec le montant de ces facultés imposables, qu'elle frappe plus ou moins au petit bonheur.

Parmi les impôts indirects il y en a qui sont progressifs à rebours

Il y a enfin une seconde catégorie d'impôts indirects qui encourt bien ce reproche beaucoup plus grave d'être progressifs à rebours, de peser plus lourdement sur les pauvres que sur les riches. C'est le cas des taxes de consommation les plus importantes, c'est-à-dire des taxes qui frappent les denrées d'usage courant. Sans doute, toutes les taxes de consommation ne comportent pas cette critique; les taxes somptuaires qui n'atteignent que les objets de luxe y échappent naturellement; seulement elles ont l'inconvénient

Source : BIU Cujas

d'être généralement peu productives. La plus grosse part du produit des impôts de consommation provient de taxes sur les produits de large consommation, tels que les boissons hygiéniques, vins, cidres et bières, le sucre, l'alcool, le tabac, le café etc... Or, il est exact que des taxes de ce genre ont tendance à être inversement proportionnelles aux facultés. Une personne dix fois plus riche ne consomme pas dix fois plus de vin, d'alcool, de sucre ou de café, et d'autre part, en dehors du cas d'indigence absolue, ce sont là des consommations qui ne sont guère susceptibles d'être réduites au-dessous d'un certain minimum, quelle que soit la modicité des ressources du contribuable. Enfin, il est incontestable que des taxes de ce genre sont beaucoup plus lourdes pour les personnes chargées de famille que pour les autres, puisque pour les premières le poids des taxes est multiplié par le nombre des personnes, dont elles assurent l'entretien.

Comment on a essayé de contester l'improportionnalité des taxes de consommation.

On a essayé il est vrai de contester cette improportionnalité des taxes de consommation, et on l'a fait de deux façons. On a dit d'abord que si le contribuable riche, pour sa consommation personnelle, souvent ne dépense pas sensiblement plus de sucre ou de café que les gens de fortune médiocre, quelquefois même ne consomme ni tabac, ni alcool, par contre, il a un train de maison, qui le force à dépenser pour la consommation de ses familiers ou des domestiques, de sorte qu'au total il supportera sa part équitable d'impôts indirects. C'est là un correctif à l'improportionnalité des impôts indirects qu'on aurait tort de négliger. Cependant, on ne saurait comparer exactement la situation du contribuable, qui paie l'impôt sur des dépenses somptuaires qui lui assurent le luxe d'un train de maison, et celle du contribuable qui se trouve contraint de se priver sur son nécessaire pour fournir sa quote-part au fisc.

On s'est également attaché à distinguer parmi les taxes de consommation, celles qui atteignent les consommations nécessaires, les seules qui prêteraient véritablement à la critique, et les taxes qui frappent les consommations superflues, ces dernières représentant en somme des impôts facultatifs, dont personne ne serait fondé, à

Source : BIU Cujas

se plaindre, puisqu'il est toujours possible de s'y soustraire en s'abstenant de l'usage des choses taxées. Du nombre de ces impôts facultatifs sont notamment l'impôt sur l'alcool et sur le tabac. En défalquant de l'ensemble des contributions indirectes toutes celles qui ont un caractère plus ou moins volontaire, en ce sens qu'elles frappent des choses, dont on pourrait à la rigueur se priver, on s'aperçoit que l'importance des taxes vraiment progressives à rebours n'est pas telle que le prétendent ordinairement les adversaires des impôts indirects.

× Cette argumentation qui paraît tout d'abord assez impressionnante, est en réalité moins solide qu'elle ne paraît. Si l'on veut apprécier équitablement la charge des impôts de consommation, il ne faut pas se placer dans l'absolu, en recherchant d'une façon théorique tout ce dont les contribuables pourraient à la rigueur se passer, s'ils étaient plus sages ou plus économes, ce qui conduirait à déclarer que les gens qui ont peu de moyens peuvent se soustraire à l'impôt en se mettant au régime du pain sec. Pour apprécier cette charge, il faut se référer aux usages de la consommation, au genre de vie auquel sont accoutumées les différentes classes sociales, dans une période donnée. Ainsi, en France, à l'heure actuelle, l'usage du vin, du tabac, du café, font partie de la consommation courante même des classes modestes ; ce qui pourrait passer autrefois pour un luxe est devenu pour elles une habitude, dont la privation leur serait évidemment très pénible. L'impôt sur le tabac et l'impôt sur l'alcool sont évidemment des impôts très légitimes, puisqu'ils taxent des consommations superflues, et qu'on peut même estimer nuisibles ; mais si ce sont des impôts sur le vice, il est incontestable en tout cas qu'ils frappent plus lourdement le vice du pauvre que le vice du riche. Les impôts sur le tabac et l'alcool ne sont certes pas de mauvais impôts ; ils sont, au contraire, au nombre des meilleurs que l'on puisse imaginer, mais le fait que ce sont de bons impôts n'empêche pas que ce soient des impôts progressifs à rebours et que, si, dans l'ensemble, on veut obtenir une juste répartition des charges fiscales, il faudra par ailleurs instituer d'au-

Source : BIU Cujas

très impôts, dont le caractère progressif rétablira un juste équilibre.

Une taxe générale de consommation est la moins proportionnelle de toutes les taxes de consommation.

Le reproche d'improportionnalité qu'on adresse aux taxes de consommation n'est donc pas injustifié dans l'ensemble. L'impôt de consommation, qui l'encourt le moins, c'est une taxe générale atteignant toutes les dépenses, comme la taxe actuelle sur le chiffre d'affaires, parce que si l'on prend non pas la consommation que le contribuable fait d'un certain produit déterminé, mais l'ensemble de ces dépenses, il est certain que le total de ces dépenses est plus ou moins en rapport avec la situation de celui qui les fait. La critique que comportent cependant les taxes générales de consommation, c'est de frapper indifféremment le nécessaire et le superflu et de peser du même poids sur des personnes, qui ont des charges de famille et sur celles qui n'en ont pas, d'atteindre celles qui ont des ressources suffisantes et d'atteindre également celles dont l'indigence aurait en bonne justice motivé une exonération totale en matière d'impôts directs. Les taxes de consommation, y compris la taxe générale de consommation, sont nécessairement des impôts de vie chère, et c'est un fait d'expérience que la vie chère est plus pénible à supporter pour les petites bourses que pour les personnes fortunées.

Les résultats obtenus sur ce point par le statisticien allemand Neumann

L'improportionnalité des impôts de consommation a d'ailleurs été mise en lumière, d'une façon très intéressante, par un statisticien allemand, Neumann, qui a recherché en 1896 quelle était la charge fiscale que supportent, pour leur consommation, les différentes catégories de contribuables, classées par ordre d'importance de leur revenu, en utilisant, pour mesurer l'importance relative des consommations de ces différentes catégories, le dépouillement d'un certain nombre de budgets de familles allemandes; il est parvenu aux résultats suivants (voir le tableau, page suivante)

Pour éprouver la portée générale de ces résultats, Neumann, tenant compte que la répartition des consommations varie suivant les usages des différents pays, que dans certains, on consomme plus de pain, ou moins de tabac que dans tel autre, ou inversement, avait pris les

Source : BIU Cujas

chiffres de 703 budgets de familles appartenant à des pays divers, familles suisses, belges, françaises, etc, et il y avait appliqué le tarif des impôts allemands. Il parvenait à un résultat qui confirmait ses observations précédentes, puisque pour les différentes consommations qu'il avait étudiées, il arrivait à un pourcentage total d'impôts indirects de 0,84 % du revenu pour les revenus supérieurs à 10.000 marks, de 1,67 % pour les revenus de 4.000 à 10.000 marks, de 2,59 % pour les revenus de 2.000 à 4.000 marks, de 2,90 % pour les revenus de 1.200 à 2.000 marks, de 3,79 % pour les revenus de 1.200 à 800 marks, enfin de 5,18 % pour les revenus n'atteignant pas 800 marks

Revenu	sel et sucre	boissons	tabac	pétrole	pain et farine	Total
au-dessus de 10.000 marks..	0.13	0.65	0,12	0,07	0,12	1,09 %
de 4 à 10.000	0.27	0.55	0,18	0,21	0,31	1,52
de 2 à 4.000	0.37	0.49	0,18	0,19	0,39	1,64
de 1.200 à 2.000	0.43	0.87	0,12	0,28	0,95	2,05
de 800 à 1.200	0.58	1.23	0,23	0,27	1,29	3,60
au-dessous de 800	0.73	0.60	0,02	0,38	2,70	4,43

(Les droits de douane sur les blés sont considérés comme produisant un enchérissement de moitié de leur taux, l'enchérissement de la viande par les droits de douane ainsi que les taxes communales ne sont pas comptés.)

Les impôts qui frappent les consommations ont tendance à être inversement proportionnels aux facultés du contribuable.

Les chiffres obtenus par Neumann, ont naturellement perdu leur valeur absolue, puisque, depuis 1896, dans tous les pays, les tarifs des taxes de consommations ont été modifiés et augmentés à diverses reprises, ils conservent cependant leur valeur indicative. Ce sont des indices qui attestent d'une façon très nette le fait que les impôts, qui frappent les consommations, ont tendance à être inversement proportionnels aux facultés.

Il y a là quelque chose d'autant plus regrettable qu'on n'aperçoit aucun moyen de corriger ce défaut de l'impôt indirect; le seul correctif qu'on puisse envisager et qui consisterait à instituer des impôts ad valorem, ou encore à graduer les tarifs d'après la qualité des produits, de façon

Source : BIU Cujas

à atteindre davantage les objets réservés à la consommation des classes riches, se heurte en fait à des difficultés techniques telles qu'en réalité l'impôt indirect est toujours perçu à tant par unité de poids ou par unité de volume. Il n'y a qu'un seul moyen de compenser cette improportionnalité, à laquelle on ne peut pas porter directement remède, c'est de se servir des autres impôts, des impôts directs, comme de moyen de redressement. On a également proposé d'instituer en faveur des contribuables, qui sont plus particulièrement frappés par l'impôt indirect, notamment en faveur des contribuables chargés de famille, une sorte de ristourne fiscale, dont on pourrait trouver un commencement d'application dans notre loi du 14 juillet 1913 sur l'assistance aux familles nombreuses.

Résumé des caractéristiques des impôts directs et des impôts indirects.

L'examen qu'on vient de faire des impôts directs et des impôts indirects permet maintenant d'en résumer rapidement les caractères. Les impôts indirects nous apparaissent avant tout comme des impôts pratiques, dont l'élasticité assure au budget de larges plus-values dans les périodes de développement de l'activité économique, et qui d'autre part, du fait qu'ils s'appliquent à une infinité de denrées et d'opérations diverses et se dissimulent plus ou moins dans les faux frais d'une opération ou dans le prix d'un produit, arrivent à être plus facilement tolérés par les contribuables. Ce sont, d'autre part, des impôts qui ont l'avantage d'être payés par tout le monde, qui ne peuvent faire acception de personnes, qui ne comportent aucun privilège fiscal, et qui donnent, par conséquent, satisfaction à ce principe que chacun doit participer aux charges publiques. Ce fait qu'ils sont payés par tout le monde, s'il fait leur avantage à un certain point de vue constitue, à un autre point de vue, leur infériorité. En effet le moins qu'on puisse dire, pour certains d'entre eux, c'est qu'ils sont sans relation définie avec l'importance des facultés qu'ils atteignent, et pour les autres, que cette relation est même en sens inverse des facultés. L'impôt indirect se bornant, en somme, à prendre l'argent toutes les fois que se présente une occasion favorable, sans se demander quelle est la situation exacte des ressources du redevable, re-

Source : BIU Cujas

plère évidemment d'une conception fiscale inférieure à celle de l'impôt direct.

L'impôt direct a des avantages et des inconvénients tout opposés. On a vu que son rendement est relativement stable; autrefois, on disait même qu'il représentait dans le budget de l'Etat à peu près ce que représentaient les valeurs de père de famille dans le portefeuille d'un particulier, les impôts indirects jouant le rôle des valeurs de spéculation. Mais surtout il représente un degré de technique fiscale très supérieur; il est le seul, on l'a vu, qui puisse être exactement adapté aux facultés imposables, le seul par conséquent qui soit propre à réaliser la justice fiscale. Supérieur au point de vue théorique, il a, par contre, de sérieux inconvénients pratiques, c'est d'abord un impôt ostensible, un impôt massif également, en ce sens qu'il est nécessairement payé en un petit nombre de versements, qui obligent le contribuable à des déboursés plus ou moins pénibles. D'autre part, il est impossible de réaliser l'effort de justice fiscale, si l'on ne serre de très près les facultés imposables; à cet effet, on est conduit à soumettre le contribuable à des contrôles et à des mesures inquisitoriales et vexatoires, qui souvent risquent de le mettre en contravention avec la loi sans qu'il la connaisse et soit à même de la connaître. Si la souplesse de son mécanisme permet d'en graduer le taux et d'en varier les modalités pour tenir un compte équitable des situations personnelles, elle permet aussi de le déformer dans un intérêt de classe ou de parti et d'en fausser l'application, en y faisant pénétrer de véritables privilèges fiscaux. Par exemple, en exagérant les abattements ou les modérations à la base, et les taux de progression à l'autre extrémité de l'échelle, on peut arriver à concentrer tout le fardeau fiscal sur une petite fraction des contribuables, et s'acheminer ainsi vers un régime démagogique, où la majorité, qui vote les dépenses, ne paiera pas l'impôt, où la minorité, au contraire, aura la charge de l'impôt pour les dépenses qu'elle supportera, sans avoir été appelée à les consentir librement.

On se trouve ainsi conduit à une solution éclectique. L'impôt direct et l'impôt indirect, dans un système fiscal bien organisé, sont faits nor-

Source : BIU Cujas

L'impôt direct et l'impôt indirect sont faits normalement pour se compléter. L'impôt indirect est un pourvoyeur indispensable du budget.

malement pour se compléter. L'impôt indirect, dans la fiscalité moderne, est un pourvoyeur indispensable du budget, parce que les charges fiscales sont tellement accablantes qu'elles ne seraient pas supportées par les contribuables, si le fisc ne faisait pas un effort constant d'ingéniosité pour saisir toutes les occasions de prélever l'impôt, pour en fractionner le poids et en dissimuler l'existence dans la mesure du possible.

L'impôt indirect a une fonction de récupération.

En second lieu, l'impôt indirect a pour objet essentiel de remplir une fonction de récupération, c'est-à-dire qu'il reprend tous les revenus qui, pour une raison ou pour une autre, échappent à l'impôt direct. Il oblige ainsi à contribuer aux dépenses publiques, d'abord les tout petits revenus, que leur modicité même fait bénéficier de l'exonération d'impôts directs ; il atteint ensuite tous les revenus, qui ont trouvé moyen de se soustraire à l'impôt direct par suite de fraude ou de dissimulation. Le frandeur, qui n'a pas payé l'impôt au moment où il a perçu son revenu, sera contraint de l'acquitter au moment où il dépense ce revenu.

L'impôt indirect atteint les contribuables qui, par suite de l'incidence, ont rejeté certains impôts sur d'autres contribuables.

Enfin l'impôt indirect atteint encore les contribuables qui, bien qu'ayant payé l'impôt direct, ont trouvé moyen, grâce à l'incidence, de se débarrasser de son poids et d'en passer la charge à autrui. Si, par exemple, le commerçant parvient à rejeter sur ses clients la contribution qui frappe ses bénéfices industriels et commerciaux ; l'impôt qu'il n'a pas payé directement sur la réalisation de ses revenus, il le paiera indirectement à l'occasion des emplois qu'il en fera, et des différentes dépenses auxquelles il le consacrera.

La double fonction de l'impôt direct. Il doit redresser l'improportionnalité des impôts in-

Quant à l'impôt direct, il a une fonction de redressement. On peut même dire qu'à cet égard il a une double fonction à remplir ou, plus exactement, qu'il doit réaliser, par la progressivité de ses tarifs, un double degré de redressement. Il faut, en premier lieu, qu'il redresse l'improportionnalité des impôts indirects de consommation, de façon à rendre la charge totale, qui pèse sur le contribuable, proportionnelle à ses facultés. Neumann en étudiant la combinaison des impôts indirects, qui frappent les principales consommations, et de l'impôt

Source : BIU Cujas

directs au consommation.

prussien sur le revenu global, qui était un impôt à tarif progressif, était arrivé aux constatations suivantes. La charge totale d'impôts indirects, frappant les consommations indiquées plus haut, étant, suivant les catégories de revenus, de 1,09 %; 1,52 %; 1,64 %; 2,05 %; 3,60 %; 4,43 %, Neumann y ajoutait la charge fiscale, que représentait, pour chaque catégorie de revenu, l'impôt direct sur le revenu. Cette charge était pour les revenus de plus de 10.000 marks de 3%, ce qui, ajouté aux 1,9 % que représentait la part de prélèvement des impôts indirects, portait le total à 4,09 %. Pour les revenus de 4.000 à 10.000 marks, qui acquittaient au titre des diverses consommations 1,52 % d'impôts indirects, la charge d'impôt sur le revenu était de 2,51 %, soit au total 4,03 %. Pour les revenus de 2 à 4.000 marks, 1.64 % pour les impôts indirects et 1,82 % pour l'impôt sur le revenu, soit au total 3,46 %. Pour les revenus de 1.200 à 2.000 marks, de 2,65 %, pour les impôts indirects, 1,40 %, pour l'impôt sur le revenu, soit au total 4.05 %. Pour les revenus de 800 à 1200 marks 3,60 % pour les impôts indirects, 0,62 % pour l'impôt sur le revenu, soit au total 4,22 %. Enfin, pour les revenus inférieurs à 800 marks, la part des impôts indirects représentait 4,43 %, la part d'impôt sur le revenu étant 0, parce que ces revenus bénéficiaient d'une exonération totale; le montant de la charge fiscale était donc pour eux de 4,43 %.

Revenu	% d'impôts indirects	% d'imp. dir sur le revenu	Total
au-dessus de 10.000 marks	1,09	3,	4,09
de 4.000 à 10,000 m	1,52	2,51	4,03
de 2.000 à 4.000 m	1,64	1,82	3,46
de 1.200 à 2.000 m	2,65	1,40	4,05
de 800 à 1,200 m	3,60	0,62	4,22
au-dessous de 800 m	4,43	"	4,43

Voici donc une charge fiscale qui, dans l'ensemble, était rendue relativement proportionnelle au revenu, puisqu'elle s'établissait aux en-

Source : BIU Cujas

vinons de 11 % et qui, lorsqu'on la c[illegible]posait était constituée, d'une part, par un impôt direct progressif en raison des facultés, et d'autre part, par une somme d'impôts indirects de consommation inversement progressifs, c'est-à-dire d'autant plus lourde que les facultés étaient moindres. Ce redressement, qui consiste à rendre proportionnelle une charge fiscale qui, du fait des impôts indirects, était en raison inverse des facultés, est d'ailleurs le redressement minimum que doive réaliser l'impôt direct. Il est d'ailleurs jugé suffisant par tous ceux qui tiennent que la proportionnalité de l'impôt réalise d'une façon satisfaisante la justice fiscale.

L'impôt direct doit rendre les charges progressives avec l'augmentation des facultés.

Si, au contraire, on estime que la proportionnalité de l'impôt n'est pas une formule entièrement juste et que l'égalité de sacrifice implique que le riche abandonne de ses revenus une fraction plus considérable que le contribuable peu fortuné, le redressement que l'on doit attendre de l'impôt direct doit être encore poussé plus loin ; il faut que sa progressivité soit calculée de telle façon que les charges fiscales envisagées dans leur ensemble soient, malgré l'improportionnalité des charges indirectes, rendues non simplement proportionnelles, mais qu'elles soient rendues progressives avec l'augmentation des facultés.

Dans quelles proportions respectives l'impôt direct et l'impôt indirect doivent figurer dans un système fiscal.

L'impôt direct et l'impôt indirect apparaissant ainsi comme destinés à jouer un rôle complémentaire dans le système fiscal, on pourrait être tenté de se demander dans quelles proportions respectives ils doivent y figurer. C'est une question qui n'est pas susceptible de réponse précise. En effet, cette proportion est essentiellement subordonnée, ce dont on ne se rend pas toujours suffisamment compte, à la façon dont les fortunes se répartissent dans un pays. On a dit très exactement qu'une démocratie économique, c'est-à-dire un pays où la fortune est très subdivisée, où il y a peu d'extrême pauvreté et peu de très grande richesse, ne peut pas avoir d'impôts directs à grand rendement, tandis qu'au contraire une oligarchie économique, comme il en existe en Grande Bretagne, c'est-à-dire une société dans laquelle la fortune se concentre en un petit nombre de mains,

Source : BIU Cujas

Etroitesse de l'assiette de l'impôt général sur le revenu.

nent le montant des revenus, qui ont été imposés à l'impôt général au titre de l'année d'imposition 1924 ; et qui étaient les revenus réalisés par les contribuables en 1923. Ils se montaient à 28.689 millions, c'est-à-dire que l'impôt général, à supposer que le total des revenus privés soit de 125 milliards, n'atteignait qu'un peu plus de la cinquième partie des revenus privés. Si maintenant on pénètre davantage dans le détail et si l'on cherche la décomposition des différentes catégories de revenus par ordre d'importance, qui ont été frappées par l'impôt général, on constate que sur les 2.250 millions de produit qu'il a fournis, un peu plus de 2 milliards a été acquitté par les 88.733 contribuables, qui déclarent plus de 50.000 frs de revenus annuels, le surplus, c'est-à-dire les quelque 250 millions restants, a été payé par un million de contribuables, dont les ressources annuelles sont inférieures à 50.000 frs, c'est-à-dire que l'impôt général s'est concentré sur moins de la dixième partie des revenus privés, puisque la presque totalité en est acquittée par les 10,920 millions de revenus, dont disposent les 88.733 contribuables de la catégorie supérieure. Comme on le voit, l'assiette de l'impôt général est extrêmement étroite ; voilà un impôt qui ne frappe qu'un peu plus de la cinquième partie des revenus privés, et dont le fardeau se concentre presque exclusivement sur la dixième partie des revenus privés, qui en supportait, en 1924, presque tout le poids.

Montant des revenus privés taxés aux nouveaux impôts cédulaires. Bénéfices industriels et commerciaux bénéfices agricoles ; traitements et salaires ; béné-

Pour savoir quel est le montant des revenus qui ont été taxés à l'impôt cédulaire, on peut se référer aussi à l'annuaire statistique de la direction générale des contributions directes, dont les derniers renseignements sur ce point concernent également les revenus imposés au titre de l'année d'imposition 1924, c'est-à-dire, pour tous les impôts perçus par voie de déclaration, les revenus réalisés au cours de l'année 1923. L'annuaire donne le montant des revenus, qui ont été cotisés aux nouveaux impôts cédulaires ; bénéfices industriels et commerciaux, 19.916 millions ; bénéfices agricoles, 1371 millions, traitements et salaires 10,531 millions, béné-

Source : BIU Cujas

fices des professions non commerciales.

fices des professions non commerciales, 1995 millions ; charges et offices 318 millions.

Toutefois, il ne fournit pas de renseignements, ou n'en fournit que d'incomplets pour les revenus fonciers et les revenus des valeurs mobilières. Mais il est assez facile de les évaluer en se basant sur le produit de l'impôt. En ce qui concerne les revenus fonciers, on trouve l'indication du montant des revenus imposés pour les anciens départements français ; ce revenu net foncier était en 1924 de 2.996.644,218 francs pour la propriété bâtie, et de 1,616,336,918 francs pour la propriété non bâtie. A ce revenu il faut ajouter les revenus de la propriété bâtie et de la propriété non bâtie dans les départements d'Alsace et de Lorraine. L'annuaire statistique ne les indique pas, mais, comme l'on sait quel est le produit de l'impôt et quel est également le taux de l'impôt, qui est de 9% en Alsace-Lorraine pour la propriété bâtie et de 8% pour la propriété non bâtie, il est facile de dégager du produit de l'impôt le chiffre du revenu qui a été taxé. Ce chiffre est de 159.715.322 francs pour la propriété bâtie, et de 79.733.900 francs pour la propriété non bâtie. Si l'on additionne le chiffre des revenus cotisés dans les départements d'Alsace et de Lorraine, on obtient un total de 4850 millions de revenus fonciers.

Revenus des capitaux mobiliers

En ce qui concerne les revenus des capitaux mobiliers, il est également assez facile de les évaluer, connaissant le produit qu'ils ont fourni et le taux de l'impôt. Comme l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières est perçu d'ailleurs par voie de retenue au moment même où le coupon est payé et qu'il porte par conséquent sur le revenu de l'année courante et non sur celui de l'année écoulée, on prendra, pour avoir une base de comparaison exacte, le chiffre du rendement de l'impôt, non pas en 1924, mais en 1923. Le taux de l'impôt était, à ce moment, pour les valeurs françaises et pour les valeurs étrangères abonnées, de 10% ; il était de 12% pour les valeurs étrangères non abonnées. En utilisant ces taux d'impôt et en les appliquant au produit de l'impôt, on dégage comme montant des revenus imposés la somme de 11.393 millions.

Source : BIU Cujas

Total des revenus privés cotisés aux différentes cédules.

Si donc, aux revenus fonciers qui représentent 11.850 millions, on ajoute les revenus atteints par l'impôt sur les valeurs mobilières, 11.393 millions, et ceux taxés aux autres impôts cédulaires, on obtient un total de revenus frappés par les impôts cédulaires de 49.574 millions.

Correction à apporter au total ainsi obtenu, à raison des doubles emplois.

Toutefois il importe de rectifier légèrement ces chiffres, en tenant compte du fait que les impôts cédulaires, à l'inverse de l'impôt général, frappent, non seulement les personnes physiques, mais encore les personnes morales. Les impôts sur les valeurs mobilières, dans la mesure où ils atteignent la distribution des bénéfices sociaux, sont des impôts de superposition, qui frappent une seconde fois, lorsqu'ils passent aux mains de l'associé ou de l'actionnaire, des revenus qui ont déjà été atteints une première fois par l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, lorsque la société les a réalisés. Pour éviter les doubles emplois, il faut donc défalquer du total obtenu le revenu d'une partie des valeurs françaises, actions, parts et tantièmes, puisque ces revenus, qui figurent comme revenus cotisés au titre de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières, figurent déjà comme revenus cotisés au titre des bénéfices industriels et commerciaux. On peut estimer très approximativement à 11.250 millions la déduction à opérer, ce qui ramènerait le chiffre de 49.574 millions à 45 milliards ½ environ.

Revenus imposés

	millions
bénéfices industriels et commerciaux	19.916
bénéfices agricoles	1.371
traitements et salaires	10.531
bénéfices non commerciaux	1.195
charges et offices	318
revenus fonciers	11.850
revenus des capitaux mobiliers	11.393
Total	49.574
doubles emplois à déduire	4.250
	45 324

"Les Cours de Droit"
3 Place de la Sorbonne
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
L

Source : BIU Cujas

Part des revenus privés atteints par les impôts cédulaires.

Si l'on rapproche ce chiffre des revenus atteints par l'ensemble des impôts cédulaires, du chiffre de 125 milliards, auquel on a estimé la totalité des revenus privés, on trouve que les revenus atteints par les impôts cédulaires représentent soit 36,20 % du total des revenus privés, (Seulement 34,80 %, si on table sur un revenu total de 130 milliards)

Causes de l'étroitesse de l'assiette des impôts français sur les revenus.

Par conséquent, à s'en tenir au montant des impôts de 1924 et aux revenus de 1923, qui sont les revenus frappés par l'impôt de 1924, l'impôt général ne frapperait qu'un peu plus d'1/5e des revenus privés en France et concentrerait presque tout son poids sur la dixième partie de ces revenus. Quant aux impôts cédulaires, ils ne frapperaient qu'un peu plus du tiers de ces revenus. Ces résultats d'ailleurs n'ont pas lieu d'étonner si l'on en recherche les causes. Ces causes sont au nombre de quatre.

1° Certaines catégories de revenus bénéficient d'immunités fiscales.

Il y a d'abord certaines catégories de revenus, qui bénéficient d'immunités fiscales. Pour s'en tenir au chiffre de 1923, il y avait à ce moment à peu près 10.400 millions de revenus provenant de fonds publics français, de rentes, d'obligations et de bons de la Défense nationale, qui ne supportaient aucun impôt cédulaire. Depuis 1924, environ 3 milliards d'intérêts de bons du Trésor bénéficient, en outre, de l'exemption d'impôt général, et il en est de même des arrérages de l'emprunt 4 % à garantie de change de 1925.

2° Les abattements et les exemptions à la base.

Une autre cause de l'étroite assiette de nos impôts cédulaires et de notre impôt général tient aux abattements et aux exemptions à la base, dont il est d'ailleurs impossible de calculer le chiffre d'ensemble, mais dont on peut simplement entrevoir tout au moins l'importance en ce qui concerne la cédule des traitements et salaires. Il est vraisemblable que le montant des salaires annuellement payés en France représente entre une quarantaine et une cinquantaine de milliards de francs; or la proportion, qui est atteinte par l'impôt, proportion dont la modicité s'explique par le jeu des abattements et des modérations à la base, est extrêmement faible, puisqu'

Source : BIU Cujas

en 1922 l'impôt sur les traitements et salaires n'avait porté que sur 21.891 millions de revenus imposables, et qu'en 1923 il n'a atteint que 9.156 millions seulement. L'augmentation du minimum d'exemption, qui a été effectuée par la loi du 30 mars 1923, a soustrait, en effet, à l'impôt plus de 12 milliards de revenus imposables. Sur 10 millions environ de salariés en France, il n'y en a que 800.000 qui soient imposés, 9.200.000 échappent à l'impôt cédulaire, du fait des abattements.

3° Le système du forfait permet de dérober une partie des revenus aux prises du fisc.

A ces deux causes, qui sont les principales, on peut encore ajouter cette circonstance que nos impôts cédulaires comportent, en ce qui concerne les bénéfices agricoles et partiellement en ce qui concerne les bénéfices industriels et commerciaux, un système de forfait, qui permet à une partie des revenus effectivement réalisés de se dérober aux prises du fisc. En 1924, l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles, à raison du système forfaitaire, d'après lequel il est organisé, n'a atteint que 1.371 millions de bénéfices d'exploitation, alors que l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux atteignait à peu près 20 milliards de bénéfices. En ce qui concerne les revenus fonciers, le maintien des évaluations cadastrales d'avant-guerre a eu le même résultat jusqu'en ces derniers temps en ce qui concerne la propriété bâtie, dont la valeur vient d'être l'objet d'une réévaluation, et l'aura jusqu'à un temps indéterminé pour les propriétés non bâties, dont la réévaluation a été suspendue.

4° Les fraudes dans les déclarations.

Enfin, la dernière cause qui vient encore rétrécir le domaine d'application de l'impôt, ce sont les fraudes, qui tiennent aux dissimulations ou aux insuffisances de déclaration. L'annuaire de la Direction générale donne à cet égard quelques indications assez intéressantes, puisqu'il nous montre qu'en 1921, sur 15.900 millions déclarés pour l'impôt général, l'administration a découvert environ 2.900 millions d'omissions ou d'insuffisances. Malgré l'importance des découvertes faites par l'administration, ou plus exactement rien que par l'importance de ces découvertes, on peut se faire une idée de l'impor-

Source : BIU Cujas

tance des revenus, qui doivent encore échapper à l'impôt, et cela d'autant plus que sur ce total de près de 3 milliards de rectifications que l'administration était parvenue à faire en 1921, sur un total de revenus déclarés de moins de 16 milliards, les rectifications concernant les revenus des valeurs mobilières et les bénéfices non commerciaux, c'est-à-dire les deux catégories de revenus, qui prêtent incontestablement le plus à la fraude, étaient presque insignifiantes.

Les 2/3 des revenus privés ne participent pas aux impôts cédulaires; les 4/5 n'acquittent pas l'impôt général.

Du rapprochement des deux tableaux, que l'on vient de tracer, se dégage une première conclusion: c'est qu'on n'obtiendrait qu'une proportion fictive et sans valeur, en cherchant à dégager les charges fiscales moyennes que représentent nos impôts par rapport aux revenus privés, puisque les 2/3 environ de ces revenus ne participent pas aux impôts cédulaires, et que d'autre part, près des 4/5 n'acquittent pas l'impôt général.

Les tarifs excessifs incitent à la fraude

Ce rapprochement nous montre également l'inconvénient qu'il y aurait à exagérer la progressivité des tarifs de l'impôt direct aux échelons supérieurs, parce que bien loin, comme on se l'imagine quelquefois à première vue, d'accroître le rendement de l'impôt, des taux excessifs créant une véritable incitation à la fraude pour les catégories supérieures de contribuables.

Les abattements et les déductions font échapper une grande partie de la matière imposable.

Un autre enseignement s'en dégage encore: c'est que si l'on veut que l'impôt direct soit productif dans un pays de petites et de moyennes fortunes, comme c'est le cas pour la France, à la différence de l'Angleterre, il y a un danger considérable à instituer des abattements et des déductions excessifs, qui ne peuvent manquer de tarir la plus grande partie de la matière imposable.

Le maintien du système des abattements et des déductions à la

Enfin et surtout, ce rapprochement fournit un argument décisif en faveur d'un recours très large aux impôts indirects dans notre fiscalité. Tant qu'on n'aura pas touché au régime des abattements et des déductions à la base, qui permet à la plus grande partie des revenus privés de se soustraire, non seulement à l'impôt général, mais même à l'impôt cédulai-

Source : BIU Cujas

base oblige de recourir largement aux impôts indirects.

re, c'est-à-dire d'échapper à toute espèce d'impôts directs, on devra nécessairement recourir largement aux impôts indirects ; sinon on arrivera à ce double résultat, d'une part, de laisser la majorité des citoyens voter les dépenses publiques sans en assumer les charges, et d'autre part d'écraser sous le poids d'une fiscalité excessive une petite minorité, dont les facultés seront dévorées par l'impôt, tant au détriment du fisc qui n'y trouvera que des ressources sans lendemain, qu'au préjudice de la société tout entière, car la ruine des classes possédantes serait, pour les autres classes, une cause de chômage et de misère.

Les Impôts Indirects

Les Contributions Indirectes

Impôts recouvrés par l'administration des Contributions indirectes.

L'administration des Contributions indirectes est celle qui recouvre les impôts les plus nombreux et les plus variés, puisqu'elle est chargée du recouvrement de toutes les taxes intérieures de consommation sur les boissons hygiéniques, sur l'alcool, le sucre, qu'elle s'occupe également de la vente des tabacs et des allumettes, qu'elle recouvre les différentes taxes sur les transports publics par voitures ou par chemins de fer, les taxes sur les automobiles, enfin la taxe sur les spectacles.

Le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

En outre, cette administration est chargée principalement, sinon exclusivement, depuis le décret du 23 mai 1925, de l'application du plus important, en même temps que du plus productif de nos impôts indirects, celui dont l'assiette est le plus large ; la taxe sur le chiffre d'affaires, taxe générale de consommation portant, en principe, sur toutes les ventes, sauf les dérogations nommément prévues par la loi. Auparavant, le service de cette taxe était réparti entre l'Administration des Contributions indirectes, l'Administration de l'Enregistrement et l'Administration des Douanes, depuis le décret du 23 mai 1925, ces deux dernières régies ne participent plus au service de la taxe sur le chiffre d'affaires qui a titre acces-

Source : BIU Cujas

soire, l'administration des Douanes en ce qui concerne les transitaires, l'Administration de l'Enregistrement en ce qui concerne les banques.

La taxe sur le chiffre d'affaires

Les origines de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe sur le chiffre d'affaires est une création de la grande loi fiscale du 25 juin 1920, qui lui a demandé la plus grande partie des ressources, jugées nécessaires à l'équilibre du budget. Cette taxe résulte de la transformation de la taxe sur les paiements qui avait été instituée par la loi du 31 décembre 1917; d'autre part, elle peut invoquer un certain nombre d'antécédents, dont certains remontent même au passé le plus lointain.

La Centesima rerum venalium de César

Pour ce qui est des antécédents, sans remonter à l'antiquité, bien qu'une taxe de ce genre, ait, paraît-il, fonctionné sous les Ptolémées, en Egypte, il suffit de rappeler qu'elle existait à Rome: c'était la Centesima Rerum Venalium de César, taxe de 1% sur toutes les ventes, qui était portée à 4% pour les ventes d'esclaves, considérés comme des objets de luxe; ce qui fait qu'il y avait, comme actuellement une taxe générale et une taxe de luxe. (cf. Paul Dubois: l'effort fiscal de la France pendant la guerre. Revue des deux Mondes 15 octobre 1918)

Plus près de nous, sous l'ancienne Monarchie française, on retrouve un impôt, qui rappelle vaguement la taxe sur le chiffre d'affaires; c'est l'un des premiers impôts permanents qui aient été créés sous le règne de Philippe le Bel, puisqu'en 1292, un denier par livre est ordonné d'autorité en tous lieux, pour la défense du royaume: l'acheteur et le vendeur doivent payer un denier par livre sur le prix convenu pour toutes les transactions qui dépassent le montant d'une livre. Au printemps de 1295, la maltote, - c'est le nom donné par le peuple à cet impôt, - change d'assiette et frappe cette fois les détenteurs de stocks de blé ou de vin, suivant un tarif indiqué, et d'après les quantités constatées chez eux par l'exercice. L'année suivante, on renonce à l'imposition des stocks; l'impôt est établi sur les ventes des principales denrées, le vin, le blé et le bétail, et est mise entièrement à

Source : BIU Cujas

la charge du vendeur (V. Ch. V. Langlois : Séance publique de l'Institut, du 25 octobre 1921. J. O. du 27 8bre 1921 p. 12141) s'est maintenue jusqu'à la fin du règne de Louis XIII, et la Monarchie française en a retiré des ressources assez importantes bien qu'elle fût très impopulaire.

Quoiqu'il en soit, le souvenir de la malote était plus ou moins effacé chez nous, et ce sont des exemples plus récents qu'on a invoqués à la tribune, au moment de l'établissement de la taxe sur le chiffre d'affaires ; on a notamment fait allusion à l'alcabala espagnole et à la taxe générale sur la production, qui a fonctionné également aux Etats-Unis au cours de la guerre de Sécession.

L'alcabala espagnole, d'impôt local et temporaire, elle finit par être générale et temporaire.

L'alcabala espagnole paraît avoir existé en Espagne, avant le XVIe siècle comme impôt partiel et local ; c'était une taxe communale ou seigneuriale, qui frappait la vente ou l'échange de certaines denrées. En 1332, Alphonse XI obtint des conseils de Séville et de Cordoue l'autorisation de percevoir une alcabala royale sur le pain, la viande, le poisson et les fruits. Peu à peu l'impôt prit de l'extension à plusieurs points de vue ; d'abord il devint un impôt général, perçu dans tout le royaume, et même étendu par la suite aux Pays-Bas et aux colonies d'Amérique. Ensuite, d'impôt spécial et portant sur quelques denrées déterminées, qu'il était à l'origine, il devint, et c'est sa transformation la plus importante, un impôt sur "toutes les choses que les hommes achètent", un impôt sur le prix de vente ou sur l'échange de tous les biens immobiliers et mobiliers. Enfin, alors qu'il avait d'abord été consenti comme impôt temporaire, il finit, à la suite de renouvellements successifs, par être considéré comme un impôt permanent. Il paraît même que ce fut un des scrupules qui tourmentèrent Isabelle la Catholique, au moment de sa mort ; elle se demandait s'il était bien régulier de continuer à percevoir cette taxe sans s'être fait renouveler l'autorisation habituelle.

L'impôt était dû par le vendeur en cas de vente et en cas d'échange par l'un et l'autre des deux coéchangistes. Son taux a varié à différentes reprises, sans d'ailleurs cesser jamais d'

Source : BIU Cujas

être lourd. Primitivement de 5%, il fut porté ensuite à 10%, retombé en 1539 à 5%, fut rétabli ensuite à 10%, et enfin au cours du XVIIe siècle, il atteignit 14% par quatre augmentations successives de 1%, qui lui firent donner le nom d'impôt des quatre unités. Avec des modifications et des fortunes diverses, cet impôt a subsisté, du moins dans la péninsule, jusqu'en 1845.

Plaintes que soulevait de toutes parts l'alcabala espagnole

L'alcabala était un impôt extrêmement impopulaire. Les plaintes qu'il soulevait de toutes parts s'expliquaient et se justifiaient, d'abord par l'énormité de son taux. Son tarif légal était en effet, extrêmement lourd, d'autant plus que pour calculer la charge que représente un impôt de ce genre, il faut tenir compte du fait qu'une même marchandise acquitte l'impôt, non pas une fois, mais autant de fois qu'elle change de mains, depuis le moment qu'elle quitte le producteur pour passer aux mains du consommateur. De plus, il frappait tous les objets sans exception, y compris les aliments et les objets les plus indispensables. D'autre part, ainsi qu'il arrivait ordinairement pour les impôts de l'ancien régime, l'impôt qui, en principe, était dû par tout le monde, donna lieu à de nombreux privilèges. Le roi permit des rachats et accorda un grand nombre d'exemptions. Enfin, les doléances les plus vives avaient trait au mode de perception de l'impôt. On employait, suivant les régions, deux procédés différents, le procédé de "l'Administration", c'est-à-dire de la perception par les agents du fisc et le procédé de la ferme. Ces procédés prêtaient l'un et l'autre aux pires abus; les collecteurs, qu'ils fussent des agents du fisc ou des agents des fermiers pressuraient d'une façon odieuse la masse des contribuables, ou bien se laissaient corrompre par les fraudeurs. Il fallut même exclure du droit d'affermage les maures, les juifs et les prêtres, qui s'étaient montrés d'une rapacité excessive. Enfin, devant les protestations, le roi, dans certains cas, dut consentir à l'abonnement, qu'on appelait "l'encabezamiento", c'est-à-dire que l'on assignait à une certaine localité un contingent déterminé, qu'elle devait fournir au titre de l'alcabala, et on lui laissait le soin de répartir ce contingent entre les contri-

Source : BIU Cujas

buables locaux, suivant certaines règles. En pareil cas, l'alcabala se transformait complètement, puisque, de taxe générale de consommation qu'il était, il devenait un impôt direct de répartition.

Enfin, les commerçants adressaient à la taxe le reproche de favoriser la consommation des produits étrangers, critique que l'on a formulée d'ailleurs aussi à propos de la taxe sur le chiffre d'affaires, puisque les produits étrangers arriveraient sur le marché intérieur n'ayant acquitté que les droits de douane, et n'ayant pas supporté comme les produits indigènes la taxe de consommation à chaque stade de leur fabrication. (L. Baudin - L'alcabala espagnole; revue politique et parlem. 10 Septembre 1922)

Ces détails n'ont guère au surplus, qu'un intérêt historique et si on les rappelle, c'est surtout parce que, lors de la création de notre taxe sur le chiffre d'affaires, des orateurs, étalant une érudition peut-être de fraîche date ont évoqué le souvenir de l'Alcabala. D'ailleurs, d'une façon générale, il n'y a rien de plus dangereux et de plus faux que de tenter des rapprochements entre les impôts de l'ancien Régime et les impôts actuels, surtout lorsqu'on cherche à conclure de l'insuccès ou des vices de certains impôts dans le passé, à l'insuccès ou au vide des impôts modernes, dont on les rapproche. Notre organisation fiscale, les qualités des agents du fisc, la manière dont l'impôt est recouvré, n'ont rien de comparable avec les procédés de la fiscalité ancienne et, en ce qui concerne l'alcabala espagnole, son taux et son mode de recouvrement étaient totalement différents de ceux qui s'appliquent aujourd'hui à la taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe générale sur les produits fabriqués aux Etats-Unis.

Plus intéressante, comme terme de comparaison, tout au moins, parce que plus rapprochée de nous, est la taxe générale sur les produits fabriqués, à laquelle le Gouvernement des Etats-Unis a eu recours pendant la guerre de Sécession. A l'inverse de l'alcabala espagnole, qui frappait toutes les ventes, aussi bien quand il s'agissait d'immeubles que de meu-

Source : BIU Cujas

bles, de produits agricoles que de produits fabriqués, l'impôt américain frappait uniquement les articles de manufacture, c'est-à-dire les produits fabriqués.

Quand s'ouvrit la seconde année de la guerre de Sécession, le Gouvernement américain était à court d'argent, parce que, au début, il avait reculé devant l'établissement des impôts nécessaires. La pénurie du trésor suggéra alors cette maxime fiscale : "partout où vous voyez une tête, frappez là" c'est à dire, frappez d'impôts tout ce que vous apercevrez. Dans ce but, on créa des impôts assez lourds sur quelques grands produits, comme le coton brut, le tabac et les spiritueux ; puis on y ajouta une taxe générale sur l'industrie de manufacture ; chaque manufacturier devait se faire connaître du fisc en prenant une licence annuelle.

Assiette de cette taxe.

La taxe générale portait d'abord sur la valeur de la matière brute ; puis elle revenait à la charge pour ainsi dire à chaque addition de valeur que donnait à cette matière brute le travail qu'on y incorporait. Leroy-Beaulieu, dans son Traité de la Science des finances, cite l'exemple d'un fabricant de parapluies ou d'ombrelles ; des taxes séparées étaient payées d'abord sur le bois du manche, ensuite sur le même bois ou sur l'ivoire s'il y avait des ciselures ou un travail d'ornementation, puis sur les baleines, puis sur le tissu, même sur le caoutchouc qui servait à tenir le parapluie fermé, sur le bouton auquel on attachait le caoutchouc, enfin sur le parapluie total. De même un volume de librairie payait une vingtaine de taxes séparées sur chacun des éléments, qui en constituaient la valeur, papier, colle, cuir, etc... plus une taxe sur le volume achevé. Un objet terminé acquittait ainsi couramment 18 à 20 % de sa valeur totale.

De plus, en dehors des cas de vente directe du fabricant au consommateur, lorsque le produit était l'objet de ventes par intermédiaires, c'est-à-dire lorsqu'il passait par les mains de commerçants de demi gros et de détail, il était frappé d'une taxe additionnelle, calculée sur les mêmes principes que notre taxe actuelle

Source : BIU Cujas

sur le chiffre d'affaires, taxe qui était de 1/1000e du montant des ventes. La taxe sur les objets manufacturés était même si générale que, non-seulement elle atteignait la fabrication, mais aussi qu'elle frappait les réparations des machines, voitures et autres articles, elle était perçue sur la plus value que la réparation donnait aux choses réparées, à condition que cette plus-value fut au moins de 10%. Enfin, un objet terminé, qui avait déjà acquitté tous les droits, était encore assujetti à une taxe sur l'accroissement de valeur, toutes les fois qu'il était peint, laqué, verni ou doré.

Succès de cette taxe

Cette taxe d'une assiette évidemment assez bizarre et d'une organisation compliquée, réussit cependant assez bien à raison des circonstances; elle fut acceptée comme une contribution patriotique, et dans l'enthousiasme de la lutte, les contribuables s'acquittèrent docilement et sans qu'on eût à relever de fraudes appréciables. Bien plus, les manufacturiers eux-mêmes réclamaient l'augmentation des droits; en effet, une augmentation des tarifs entraînait nécessairement une augmentation des prix de vente, et cette hausse était naturellement tout bénéfice pour le manufacturier, qui avait en stock des produits, qui avaient acquitté l'impôt à l'ancien tarif et qui les vendaient au nouveau prix.

Des impôts de ce genre n'étaient guère concevables dans les circonstances ordinaires; après la victoire des Etats du Nord et le rétablissement de la paix, toutes ces taxes disparurent et on revint à un régime fiscal normal.

Principe dont s'inspirait la taxe sur les produits manufacturés aux Etats-Unis. Différences entre cette taxe et l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Ce qu'il y a de plus intéressant dans cette taxe, c'est le principe dont elle s'inspire, de réaliser tout au moins pour les articles de fabrique une taxation générale de la consommation, et l'idée, lorsque les produits sont l'objet de ventes par intermédiaires, d'utiliser le chiffre d'affaires comme base d'imposition. Autrement, tant par son organisation que par l'ensemble de son assiette, elle était assez sensiblement différente de notre taxe actuelle sur le chiffre d'affaires. Tandis que celle-ci est essentiellement une taxe à la production, tandis que notre impôt sur le chiffre d'affaires s'attache à saisir tous les changements de mains, dont le

Source : BIU Cujas

produit est l'objet, l'impôt américain visait tous les stades successifs de la fabrication, toutes les additions de travail, ou de matériaux divers, dont s'accroissait la matière première pour devenir produit achevé, même si ces additions de travail ne s'accompagnaient pas d'un changement de mains.

La taxe sur le chiffre d'affaires est d'origine contemporaine. Elle s'inspire de la taxe de circulation établie en Allemagne en 1916.

Aussi, malgré les parentés plus ou moins lointaines qu'on peut lui trouver, que notre taxe sur le chiffre d'affaires est cependant, en réalité, un impôt d'origine contemporaine. Conçue tout d'abord sous forme de taxe sur les paiements elle s'inspire très évidemment de la taxe de circulation, instituée en Allemagne dès 1916, sous la dénomination d'Umsatzsteuer, et qui, comme l'indique son nom, est un impôt sur le transfert des marchandises.

L'impôt, créé en 1916, était acquitté par quiconque exploitait en Allemagne une industrie, et payé annuellement au taux de 1% du chiffre d'affaires ; cette taxe fut relevée par la loi du 24 décembre 1919 au taux de 1½%. L'impôt ne s'appliquait pas aux produits des exploitations agricoles, mais il atteignait les recettes provenant de la vente de toutes les autres marchandises, ainsi que celles qui résultaient de la fourniture de services : recettes des agents d'affaires, des personnes rétribuées à la commission, etc. En 1920, l'impôt fut même étendu au chiffre d'affaires des professions libérales, médecins, artistes, etc....

Les premiers résultats produisirent d'ailleurs une déception ; on comptait sur un rendement de 1 milliard de marks, la première année il y eut une moins-value de 300 millions de marks. Après la guerre, pour améliorer le rendement de la taxe, le fameux compromis fiscal du 8 avril 1922, qui avait pour objet de régler la situation financière respective de l'Empire, des Pays, c'est-à-dire des anciens Etats, et des communes, porta le tarif à 2½%. En 1923, pour lutter contre les déperditions que la dépréciation du mark faisait subir au trésor, on appliqua à l'impôt sur le chiffre d'affaires le système des paiements anticipés ; on payait chaque période fiscale par avance, en principe tous les trimestres, avec possibilité pour le fisc d'exiger le paiement tous

Source : BIU Cujas

les mois, lorsque le chiffre d'affaires était très important ; enfin la perception fut organisée sur la base-or.

Les catégories de taxations que comporte la taxe de circulation établie en Allemagne

Cet impôt qui subsiste toujours, comporte quatre catégories de taxations. En premier lieu, l'impôt normal qui, jusqu'à ces derniers temps, était au taux évidemment très lourd de 2½% porte sur la valeur des livraisons effectuées ou des services fournis dans l'activité industrielle ou professionnelle ; par conséquent, il est dû par toute personne qui fait profession de vendre des marchandises ou des services. En second lieu, la taxe est transformée en taxe de luxe pour les ventes par les producteurs ou les détaillants de certaines catégories de marchandises, dont la loi du 24 décembre 1919 a donné la liste. Dans ce cas, le tarif est plus élevé que le tarif ordinaire, il était jusqu'à ces derniers temps de 15%. En troisième lieu, l'impôt comporte ce qu'on pourrait appeler et ce qu'on appelle dans notre législation fiscale, une taxe de demi-luxe, aux taux de 5 et de 10% de la valeur fournie pour certains commerces ou certaines professions ; par exemple, pour les auberges et les hôtels, pour la location de bêtes de somme, pour les annonces de publicité, etc..... Enfin, en quatrième lieu, les particuliers qui, accidentellement, c'est-à-dire sans en faire profession, vendent des marchandises ou fournissent des services contre rémunération, acquittent la taxe au tarif de 10%. Les commerces d'exportation sont toutefois exonérés. La taxe, qui était très lourde, a dû, en raison de nouvelles circonstances économiques, qui ont suivi le rétablissement de la monnaie d'or, être sensiblement réduite. L'Ordonnance du 14 septembre 1924 a ramené à 2% le taux de la taxe générale ; allant plus loin dans cette voie, l'Ordonnance du 10 novembre 1924 a poussé la réduction jusqu'à 1,50%, et a réduit le tarif de la taxe de luxe de 15 à 10%. La loi du 10 août 1925 a même abaissé les tarifs jusqu'à 10% et 7,50%.

Rendement et organisation de la taxe sur la circulation en Allemagne.

Le rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires n'en est pas moins considérable, puisqu'au budget d'Empire de 1925, il est prévu, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, pour 1.382 millions de marks or (pour avoir la somme équivalente en francs français, il faut multi-

Source : BIU Cujas

plier par 6 environ) et en ce qui concerne la taxe de luxe pour 120 millions de marks or, soit au total pour 1.500 millions de marks or. De ce produit, 20% sont abandonnés par l'Empire aux Etats et aux communes.

Les contribuables sont obligés de faire au fisc une déclaration d'existence dans les 15 jours qui suivent la date à laquelle ils commencent leurs opérations ; ils sont astreints à la tenue d'un registre fiscal, où ils inscrivent leurs encaissements ; enfin, ils doivent faire des déclarations périodiques du chiffre d'affaires, qu'ils ont réalisé dans le courant de la période fiscale précédente. C'est une organisation absolument analogue à l'organisation actuelle de l'impôt français.

La loi de brumaire An VII, établit un timbre de dimension

La taxe sur le chiffre d'affaires existe aussi en Belgique et en Italie. En France, l'idée d'un impôt général de consommation avait été envisagée par le gouvernement de M. Thiers, pour liquider la crise de la guerre de 1870 ; il n'en était finalement sorti que l'institution d'une taxe légère sur les paiements, réalisée par l'art. 18, 1° de la loi du 23 août 1871, qui crée le timbre-quittance.

Avant cette loi, en vertu de la loi fondamentale du timbre de brumaire, an VII, les quittances étaient soumises à un timbre de dimension c'est-à-dire à un timbre, dont le montant variait suivant la dimension du papier, et qui était au minimum, de 0,50. Cet impôt, qui était trop élevé d'ailleurs, fournissait très peu, et au surplus, l'administration ne veillait pas à l'observation très rigoureuse de la loi.

La loi de 1871 le remplace par un timbre fixe.

La loi de 1871 modifie complètement le régime précédent. Le timbre ne sera plus un timbre de dimension, mais un timbre fixe de 0,10; d'autre part, les contraventions seront sévèrement punies, et une amende de 62,50 frappera à la fois le débiteur et le créancier.

Paiements qui sont dispensés du timbre fixe de 0,10

En principe l'impôt atteindra tous les paiements constatés par un reçu, sauf 11 catégories d'exceptions. La principale concerne les quittances pour un paiement inférieur à 10 francs. Sont également dispensés du timbre-quittance, les acquits de chèques et effets de commerce, un certain nombre de quittances spéciales, énumérées par l'art. 17 de la loi de brumaire An VII, et

Source : BIU Cujas

enfin les quittances délivrées par les comptables publics, qui étaient soumises à un droit de timbre spécial.

Cet impôt, qui fournissait un produit insignifiant, 27 millions à la veille de la guerre, était admissible, parce qu'il était extrêmement modique. Théoriquement, c'était un impôt mal conçu, dont on ne pourrait guère envisager l'augmentation qu'à condition de le remanier profondément. En effet, il était essentiellement improportionnel, puisqu'il était invariable, de dix centimes, quelle que fut l'importance de la somme versée.

La loi du 15 juillet 1914 introduit un tarif gradué du timbre quittance.

Quelques jours avant la déclaration de guerre, la loi du 15 juillet 1914 atténua ce défaut en y introduisant un tarif gradué; le timbre était de 0,10 pour les reçus de paiements de 10 à 200 francs, de 0,20 pour les reçus de 200 à 500 francs, de 0,30 pour les reçus de 500 à 1000 francs, de 0,40 pour les reçus de 1.000 à 3000 francs de 0,50 à partir et au-dessus de 3.000 francs. C'était là une atténuation d'ailleurs toute relative, puisque dans l'espace de chaque échelon, l'impôt restait fixe et que le taux en devenait invariable à partir d'un paiement de 3.000 francs. C'est cet impôt, qui a fourni la première idée de la taxe sur les paiements, de la transformation de laquelle devait sortir la taxe sur le chiffre d'affaires.

La loi du 31 décembre 1917 établit une taxe générale sur tous les paiements et une taxe de luxe.

Après avoir commis l'erreur lourde de ne pas vouloir augmenter les ressources fiscales dès le début de la guerre, on s'était rendu compte trop tardivement de la nécessité d'imposer des sacrifices aux contribuables. Comme la réforme de l'impôt direct, après des péripéties multiples, venait seulement d'être achevée par la loi du 31 juillet 1917, qui instituait les nouveaux impôts cédulaires, on ne pouvait pas demander de ressources supplémentaires à la taxation du revenu, dont la mise en application commençait à peine. Comme impôts directs, il n'y avait guère à ce moment que l'impôt sur les successions, qui pût supporter des surcharges qui furent, en effet, établies par cette même loi du 31 décembre 1917, qui créait la taxe sur les paiements; on était donc amené à recourir à l'impôt indirect. Dans ce but, on envi-

Source : BIU Cujas

sagea deux mesures, qui étaient destinées à se compléter. D'une part, une taxe générale sur tous les paiements. De cette façon, disait-on, la richesse qui est atteinte dans sa production et dans sa réalisation par l'impôt direct, qui l'est dans sa consommation par les impôts indirects existants, se trouvera, en outre, atteinte par un impôt nouveau, dans le stade de sa circulation. D'autre part, une taxe somptuaire de caractère également général, qui frappait un petit nombre de produits ou d'objets déterminés, chevaux, voitures, billards, chiens, permis de chasse, bicyclettes, cercles, etc... Cette taxe qui devait frapper, non pas certains objets de luxe, mais s'appliquer à tous les objets de luxe, ce fut la taxe de luxe qui, tandis que la taxe sur les paiements a été complètement remplacée par la taxe sur le chiffre d'affaires, subsiste encore aujourd'hui avec certaines transformations, du fait qu'il a fallu l'accommoder au régime de la nouvelle taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe sur les paiements de la loi de 1917 comporte une taxe sur les paiements civils et une taxe sur les paiements commerciaux.

Pour la taxe sur les paiements, on se trouvait naturellement porté à chercher à utiliser le mécanisme du timbre-quittance de la loi de 1871. Cette taxe, à l'inverse de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui devait lui succéder, a donc été instituée comme un droit de timbre, dont le recouvrement a été, dès lors, confié à l'Administration de l'Enregistrement. Hâtivement improvisée, mal étudiée et mal conçue, elle était extrêmement compliquée. Fixée au taux de 0,20 pour 100 francs, elle comportait deux modalités d'application différentes, concernant l'une les paiements civils, l'autre les paiements commerciaux ; ces dénominations "paiements civils" et "paiements commerciaux" n'ayant d'ailleurs pas un sens juridique rigoureux.

La taxe sur les paiements civils

La taxe sur les paiements civils était exigible sur tous les titres, de quelque nature qu'ils fussent, signés ou non signés, constatant des paiements ou des versements de sommes, soit à des non commerçants, pour une cause quelconque, soit à des commerçants pour une cause autre que l'exercice de leur commerce (art. 9 de la loi du 31 décembre 1917). Par conséquent, pour les paiements civils, l'impôt portait sur l'écrit libératoire ; c'était, en l'espèce, purement

Source : BIU Cujas

et simplement l'ancien timbre-quittance, transformé en timbre proportionnel aux sommes énoncées. On entendait par paiements civils les paiements qui n'avaient pas pour objet de régler une opération commerciale. Par exemple, était paiement civil un paiement fait par un particulier non commerçant à un autre particulier non commerçant, comme les versements de fermages, qu'un exploitant agricole faisait à son propriétaire ; la quittance délivrée constituait le reçu d'un paiement civil. Etaient également des paiements civils les paiements faits par un commerçant à un non commerçant, comme le loyer qu'un commerçant versait à son propriétaire, ou les honoraires qu'il payait à son médecin. Enfin, étaient également considérés comme paiements civils, les paiements faits à un commerçant pour une cause étrangère à son commerce. Ce cas se ramenait en réalité aux deux précédents, puisqu'il s'agissait de paiements que le commerçant recevait en dehors de sa profession et en sa qualité de simple particulier. Si, par exemple, un bijoutier était propriétaire d'une maison de rapport, les loyers qu'il touchait rémunéraient, non ses opérations commerciales, mais sa qualité de propriétaire foncier, et un caractère non commercial mais civil. Dans tous ces cas, les nouvelles dispositions de la loi du 31 décembre 1917 se ramenaient à ceci que les quittances, au lieu d'être revêtues de l'ancien timbre-quittance gradué, établi par la loi du 15 juillet 1914, devraient être pourvues d'un timbre proportionnel de 0,20% de la somme mentionnée sur le reçu.

Cas d'exonération absolue de la taxe sur les paiements civils

D'ailleurs, différents cas d'exonération étaient prévus ; dans certains cas, il y avait exonération absolue de tous droits, dans d'autres cas, les paiements, au lieu d'être assujettis au droit proportionnel de 0,20%, acquittaient simplement l'ancien droit du timbre-quittance gradué de 0^f,10 à 0^f,50 (à partir de 3.000 francs) ou un droit de timbre spécial.

Etaient exemptées de tous droits, conformément à la règle ancienne, toutes les quittances, inférieures à 10 fr. Sauf au cas, d'ailleurs

Source : BIU Cujas

également prévu par l'ancienne législation du timbre-quittance, où le paiement inférieur à 10 fr. constituait un acompte ou un solde d'une somme excédent ce chiffre. Parmi les exonérations absolues, on peut également signaler celle qui visait les effets de commerce renouvelés, qui, en effet, ne constatent pas un paiement, mais le report de l'exigibilité du paiement promis dans l'effet, les récépissés d'effets de commerce reçus à l'encaissement, parce que c'étaient des reçus d'objets et non de sommes d'argent, les acquits de chèques et autres effets de commerce, et enfin certaines quittances spéciales, qui avaient déjà été exonérées par les lois antérieures du timbre-quittance ordinaire et qui concernaient généralement, soit les rapports des diverses Administrations publiques entre elles, soit les rapports des particuliers avec les administrations publiques.

Cas d'exonération relative de la taxe sur les paiements civils.

Parmi les exonérations relatives, il y a lieu de relever celles qui concernaient les titres attestant l'extinction d'une dette par voie de compensation légale ou de confusion, les reçus délivrés par les banques ou les clients pour les versements ou les retraits à un compte de dépôt, les reçus pour retraits ou versements de fonds à un compte ouvert chez un notaire ou tout autre officier public ou ministériel. Dans tous ces cas, le timbre exigé était simplement le timbre quittance gradué de 0,10 à 0,50 de la loi de 1914.

Enfin, la loi du 29 juin 1918 avait exonéré de la nouvelle taxe de 0,20 par cent francs et maintenu au régime de l'ancien timbre quittance tous les paiements faits par l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics; cette disposition était surtout intéressante pour les fonctionnaires, puisque leur traitement subissait au maximum un prélèvement de 0f,50 pour droit de timbre, tandis qu'autrement il aurait été frappé d'une taxe proportionnelle de 0,20 pour 100 fr.

La taxe était perçue sur toutes les sommes de 100 fr. par fraction indivisible de 100 fr. un paiement de 150 fr. était taxé pour 200 fr. La taxe était à la charge du payeur, sauf convention des parties, et elle était recouvrée par voie d'apposition de timbres mobiles. Il y avait, d'ail-

Source : BIU Cujas

Le tarif de la taxe sur les paiements civils. Les modes de recouvrement.

leurs, suivant la règle habituelle en matière de timbre, faculté de timbrage à l'extraordinaire, et pour certaines catégories de personnes, faculté de timbrage par états. Par exemple, au lieu d'apposer un timbre mobile sur les factures, les commerçants pouvaient faire timbrer à l'extraordinaire, en y faisant apposer l'estampille officielle, des factures à l'avance sur le papier qu'ils fournissaient. Dans le timbrage par états, le timbre était calculé d'une façon collective sur un état de paiements.

En somme, cette taxe sur les paiements constituait une simple réforme du timbre-quittance, qu'elle remplaçait dans la plupart des cas par un timbrage proportionnel de 0,20 par 100 fr. Elle est beaucoup moins intéressante par elle-même que par le fait qu'elle constitue un des deux éléments, dont se compose l'innovation fiscale de la loi du 31 décembre 1917.

La taxe sur les paiements commerciaux

L'autre élément, qui présentait un intérêt beaucoup plus considérable, était la taxe sur les paiements commerciaux. C'était toujours une taxe de 0,20 pour 100 fr. comme pour les paiements civils, mais elle était perçue dans des conditions toutes différentes. En effet, elle ne frappait que les paiements faits pour les ventes au détail ou à la consommation. Ce qu'on avait voulu frapper exclusivement, c'était la vente au dernier acheteur, de façon à éviter que l'impôt ne devint trop lourd, en se renouvelant à chaque changement de main, avant que la marchandise ne fût arrivée au terme de sa circulation. En d'autres termes, on voulait éviter que le paiement effectué par le dernier acheteur ne se trouvât grevé du poids accumulé de toutes les taxes sur les paiements, qui auraient pu saisir la marchandise au fur et à mesure de ces changements de main successifs. C'est là quelque chose de tout à fait caractéristique dans la taxe sur les paiements, et qui la différencie de la taxe sur le chiffre d'affaires, au contraire, basée sur ce principe que la marchandise doit payer l'impôt toutes les fois qu'elle change de main, parce que c'est de cette façon que l'impôt deviendra productif. C'est précisément cette caractéristique de la taxe sur les paiements commerciaux, qui en rendait l'organisation extrêmement compli-

Source : BIU Cujas

quée et défectueuse, parce qu'il fallait s'efforcer, d'une part, d'atteindre tous les paiements qui étaient effectivement faits par le dernier acheteur, et d'autre part, de ne pas soumettre à l'impôt tous les paiements, qui concernaient les opérations intermédiaires.

Assiette de la taxe sur les paiements commerciaux. Les deux cas d'application de la taxe sur les paiements commerciaux

En principe, la taxe sur les paiements commerciaux ne frappait pas les affaires, qui avaient lieu de producteur à commerçant ou de commerçant à commerçant, et qui portaient sur des marchandises, destinées à être revendues. Ces opérations de caractère commercial étaient simplement assujetties au droit de timbre gradué de 10 centimes à 1 franc de la loi du 15 juillet 1914, qui frappait les quittances. Par contre, la taxe était due pour toute vente faite par un commerçant à un particulier, à la condition que le paiement fût supérieur à 150 fr.; ce chiffre de 150 fr. s'appliquant d'ailleurs, non pas au prix de chaque article, mais au montant total du paiement, lorsque ce paiement s'appliquait à plusieurs articles différents. La taxe était même due sur les paiements inférieurs à ce chiffre, lorsqu'ils représentaient simplement un acompte sur des paiements supérieurs à 150 frs, et cela en vertu d'une règle générale, concernant également le timbre quittance, destinée à éviter une fraude, qui aurait été fréquente autrement.

D'autre part, comme l'on n'avait pas voulu soumettre à un traitement différent, au point de vue fiscal, les paiements civils et les paiements commerciaux, et que les paiements civils supportaient l'impôt de 20 centimes pour Cent, dès qu'il y avait une facture constatant un paiement de plus de 10 fr, la loi avait décidé qu'au cas où le paiement commercial serait constaté par une facture pour une somme inférieure à 150 frs, mais supérieure à 10 frs, il y aurait également application de l'impôt, au moyen de timbres proportionnels, dans les mêmes conditions que pour les paiements civils.

La taxe sur les paiements commerciaux était, non un droit de tim-

Ainsi il y avait deux cas d'application de l'impôt en ce qui concerne les paiements commerciaux. Lorsqu'il y avait une facture pour une somme inférieure à 150 frs, mais supérieure à 10 frs, l'impôt était dû; c'était le timbre

Source : BIU Cujas

bre, mais un droit d'enregistrement.

sur les paiements civils, qui était appliqué en la circonstance. Si au contraire le paiement était supérieur à 150 frs, la taxe était due, même en l'absence de tout écrit ou titre libératoire, par le seul fait du paiement. Ce fait qu'au delà de 150 frs, la taxe était exigible sans écrit, impliquait qu'à l'inverse de la taxe sur les paiements civils, elle n'était pas un droit de timbre, mais un droit d'enregistrement, ce qui présentait de l'intérêt au point de vue des délais de prescription, que la loi du 31 décembre 1917 fixant à trois ans, tandis qu'en matière de timbre, les délais usuels de prescription sont de trente ans.

La taxe était applicable à tous les paiements des prix de vente au détail ou à la consommation

La loi disait que l'impôt serait applicable à tous les paiements concernant les prix de vente au détail ou à la consommation. Le sens à donner à ces mots : "vente au détail ou à la consommation. Le sens à donner à ces mots : "vente au détail ou à la consommation", avait soulevé d'assez grosses difficultés d'interprétation. Vente au détail était évidemment synonyme de vente à des particuliers non commerçants ; les mots "vente à la consommation" qui s'y ajoutaient, avaient, au contraire, une signification incertaine. L'Administration se refusait à y voir une simple répétition de mots et à considérer que "vente à la consommation" fût simplement synonyme de "vente au détail". D'après elle, il y avait vente à la consommation, lorsque cette vente était la dernière et que l'acheteur utilisait définitivement la chose pour son compte, quand bien même il serait lui-même commerçant et que cette utilisation aurait un objet commercial. Par exemple, lorsqu'un commerçant achetait du matériel pour son magasin, il y avait, dans l'interprétation administrative, vente à la consommation, puisque c'était la dernière vente, bien qu'elle fût faite dans un but commercial et à un commerçant ; par conséquent, le paiement était passible de l'impôt. Etait également passible de l'impôt le paiement de charbon acheté par un commerçant pour chauffer l'atelier ou la boutique. Au contraire, était une opération commerciale, ne donnant pas lieu à perception de la taxe, l'achat de charbon que le commerçant faisait pour faire fonctionner une machine, puisque la valeur de ce charbon s'in-

Source : BIU Cujas

corporait aux marchandises fabriquées, qui étaient destinées à la vente.

Cette interprétation extensive qui semblait bien dépasser les intentions du législateur, aboutissait au régime suivant :

D'abord, étaient imposables à la taxe sur les paiements commerciaux les ventes à des particuliers non commerçants, qui achetaient pour leur usage personnel ; c'est ce que la loi appelait les ventes au détail.

En second lieu, étaient également passibles de la taxe, les ventes à des commerçants, lorsqu'elles portaient sur des objets destinés aux besoins de l'exploitation commerciale, mais ne devant pas être revendus, achats de matériel et autres, c'est-à-dire toutes les dépenses faites par le commerçant, qui ne rentraient pas dans ses frais spéciaux de production, mais qui étaient imputables sur ses frais généraux.

En troisième lieu, étaient également passibles de la taxe les achats faits par un commerçant, non pour le compte de son exploitation, mais pour son usage personnel, c'est-à-dire ceux qu'il faisait en qualité de simple particulier.

Par contre, étaient exonérées toutes les ventes faites par un commerçant à un autre commerçant, qui achetait en vue de revendre, qu'il s'agit de ventes en gros, de ventes au demi-gros, ou même de ventes qu'un commerçant au détail pouvait faire à un autre commerçant au détail.

Procédé de recouvrement de la taxe sur les paiements commerciaux.

Le recouvrement de la taxe, à raison des distinctions qu'on avait établies, entre les ventes qui donnaient lieu à sa perception et celles qui bénéficiaient, au contraire, de l'immunité, était extraordinairement compliqué, si compliqué que le législateur avait reculé lui-même devant la difficulté et qu'il avait laissé le soin de la résoudre à un règlement d'administration publique, qui fut le règlement du 29 mars 1918. En principe, tout commerçant devait tenir un registre des paiements visés par la loi, c'est-à-dire de tous les paiements supérieurs à 150 frs, qui lui étaient faits. Ce registre pouvait être tenu sous forme d'un livre spécial ou sous forme d'un carnet à souche, conformé-

Le registre des paiements.

Source : BIU Cujas

ment à des modèles officiels, que le réglement fournissait lui-même. Lorsqu'un magasin avait plusieurs caisses, où étaient reçus les paiements, le carnet pouvait être subdivisé en plusieurs carnets, spéciaux à chacune des caisses. Sur ce carnet devaient être inscrites toutes les opérations donnant lieu à un paiement supérieur à 150 frs; elles devaient être mentionnées suivant des numéros d'ordre, porter leur date, la nature de la marchandise vendue, le prix et le montant de la taxe perçue.

Il avait fallu prévoir le cas, fréquent dans les grands magasins, des "rendus"; une mention spéciale, au cas où une marchandise était rendue par le client, devait être apposée sur le registre, avec indication du nom et de l'adresse de l'acheteur, qui devait fournir personnellement une attestation, et sur le vu de cette attestation, le fisc remboursait la taxe, qui avait été perçue indûment.

Lorsqu'au lieu d'être faite à un particulier, c'est-à-dire de donner ouverture à perception de la taxe, la vente était faite à un commerçant, le commerçant acheteur était obligé de donner son nom et son adresse, de certifier qu'il était passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, c'est-à-dire qu'il était bien commerçant, qu'ensuite il achetait pour son compte, ou, s'il était commissionnaire, pour le compte d'un commerçant, et enfin que la marchandise achetée était bien destinée à être revendue. Dans ce cas, le vendeur ne retenait pas la taxe, mais il devait inscrire sur le carnet spécial: "vente à un commerçant, quittance ou toute autre pièce justificative".

Les livres devaient être conservés deux ans à la disposition des agents de l'enregistrement, qui pouvaient à tout moment en exiger la production.

Les modes de paiement de la taxe sur les paiements commerciaux

L'impôt pouvait être payé de deux façons; d'abord par l'apposition de timbres mobiles spéciaux, qui comprenaient à la fois un timbre proprement dit et une estampille de contrôle. Si le paiement donnait lieu à une facture acquittée, le timbre était collé sur le registre spécial et l'estampille sur la facture.

Source : BIU Cujas

s'il n'y avait pas de facture, le timbre et l'estampille étaient apposés sur le registre. L'impôt pouvait également être payé, d'une façon plus commode par les intéressés, en compte avec le Trésor ; c'est-à-dire que les commerçants sur leur demande, pouvaient être autorisés à régler l'impôt par versements mensuels. Dans ce cas, s'ils délivraient une quittance, ils y mettaient un timbre spécial, portant la mention : paiement en compte avec le Trésor, puis, au lieu d'apposer sur leur registre un timbre en face de chaque inscription de paiement, ils établissaient tous les mois un relevé des paiements reçus, et ils acquittaient l'impôt sur la production de ce relevé.

La taxe était due par l'acquéreur, mais vendeur et acquéreur étaient solidairement responsables.

Conformément à son caractère d'impôt de consommation, la taxe était légalement due par l'acquéreur ; mais le vendeur et l'acheteur étaient solidairement responsables, et bien que, dans certains cas, l'acheteur eût à fournir des attestations, c'était en fait, au vendeur qu'incombaient les formalités les plus gênantes.

La taxe ne était pas due sur les ventes de produits exportés.

La taxe ne concernait d'ailleurs que les ventes à l'intérieur. Pour ne pas gêner notre commerce extérieur, il avait été décidé, en effet, que les ventes à l'exportation seraient exemptes. Toutefois, là encore, des formalités extrêmement compliquées étaient exigées pour sauvegarder les droits du Trésor. Le vendeur devait consigner toutes ces ventes à l'exportation sur un carnet à souche et à volant. Le volant, détaché du carnet, accompagnait la marchandise, était visé par la douane, au moment où elle sortait du territoire, et rendu à l'expéditeur, qui en faisait retour au vendeur. La réunion du volant, visé par la douane, et de la souche formait justification de l'exportation en franchise d'impôt.

Ce régime était également étendu aux marchandises achetées par les touristes étrangers de passage dans notre pays, à la condition qu'ils les emportassent dans leurs bagages dans un délai de trois mois. Seulement, dans ce cas, la détaxe se faisait par voie de remboursement. L'acheteur étranger acquittait la taxe, qui lui était retenue par le vendeur, puis il présentait au bureau de douane de sortie la mar-

Source : BIU Cujas

chandise identifiée par l'estampille ou par le plomb du vendeur, ainsi que le volant du carnet, revêtu du timbre mobile, et il se faisait restituer l'impôt déboursé.

Les produits importés destinés à la consommation payaient la taxe sur les paiements.

En sens inverse, pour éviter que les produits étrangers pénétrant en France ne fussent placés sous un régime plus favorable que les produits d'origine nationale, les produits importés acquittaient également la taxe de 20 centimes par 100 fr, à condition qu'ils fussent destinés à la consommation. D'où les mêmes difficultés qu'en matière de taxe sur les paiements commerciaux concernant les opérations intérieures, pour distinguer entre les importations destinées à des consommateurs et celles destinées à des commerçants s'approvisionnant de marchandises étrangères, en vue de les revendre. Dans ce cas encore, il fallait que le commerçant, qui avait importé des articles étrangers en vue de les revendre, donnât à la douane une attestation détaillée, constatant qu'il était commerçant, qu'il était imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, qu'il achetait pour son compte, et que les marchandises achetées étaient destinées à être remises dans le commerce. Pour les importations imposables, le prix était calculé par rapport au marché intérieur, c'est-à-dire que la taxe était perçue sur le prix d'achat à l'étranger, majoré des frais de transport, d'assurance et des droits de douane.

La taxe de luxe de la loi de 1917

Tandis que la taxe sur les paiements commerciaux avait un caractère général et s'appliquait, en principe, à toutes les ventes à la consommation, la taxe de luxe, qui constituait la troisième innovation fiscale de la loi de 1917, avait, au contraire, le caractère d'un impôt somptuaire. L'origine s'en trouve dans un article de Me Favarelle, paru dans la Revue politique et parlementaire de 1917, dont le législateur s'était inspiré.

Les difficultés d'application d'un impôt somptuaire :

En soi-même, l'impôt somptuaire est assez séduisant, puisque, par définition même, il n'atteint que le superflu, et peut, par conséquent, être regardé comme plus ou moins volontaire. Cependant son application soulève plusi-

Source : BIU Cujas

1°. mesure exacte du taux de l'impôt.

ures difficultés. La première c'est d'en mesurer exactement le taux. En effet, si ce taux est trop léger, l'impôt ne fournira que des rendements insignifiants ; si au contraire, il est trop lourd, il peut entraîner, puisque l'impôt porte sur des dépenses superflues, auxquelles il est facile de renoncer, une réduction de la consommation, non seulement au préjudice du fisc, mais aussi au préjudice des commerces et des industries de luxe.

2° détermination exacte de ce qui est un objet de luxe. Recherche d'un criterium pour la définition des objets de luxe.

L'autre difficulté, c'est de définir ce qu'on doit tenir pour objet de luxe. Elle ne se présente pas, lorsqu'il s'agit d'un impôt somptuaire, portant sur un objet déterminé ; on peut considérer par exemple, qu'un billard ou un jeu de carte sont des articles de luxe ; au contraire, quand il s'agit de frapper, non un certain objet, non un certain luxe, mais toutes les manifestations du luxe, en général, il est difficile de dégager des caractéristiques précises, parce que l'on est réduit nécessairement à des appréciations subjectives, et qu'il n'y a aucun criterium fixe, auquel on puisse se référer. Finalement, les deux éléments d'appréciation les moins incertains, auxquels on puisse recourir, sont les suivants : d'abord, pour certains objets, leur nature même. On peut considérer que certains objets rentrent par nature dans la catégorie des choses de luxe, superflues, dont on peut aisément se passer, lorsqu'on ne dispose que de ressources médiocres. Ensuite, le prix : il y a des objets qui, sans être par nature des objets de luxe, le deviennent, lorsqu'ils atteignent un certain prix, qui suppose une qualité plus raffinée, ou un certain degré de recherche dans l'exécution. Par exemple, un vêtement est par lui-même un objet d'usage courant ; il y a cependant des vêtements de luxe ; le seul moyen de les distinguer des vêtements communs, c'est de se rapporter à leur prix. Cependant l'application de ces deux règles conduit pratiquement à d'assez grosses difficultés.

Enfin, il peut y avoir encore, dans certains cas, un troisième criterium. Peuvent être considérées comme de luxe les dépenses faites dans des établissements destinés à une clientèle de luxe, hôtels, restaurants, pâtisseries, etc,

Source : BIU Cujas

qui ne seraient que des dépenses ordinaires, faites dans un établissement ordinaire. Le luxe consiste ici, non pas tant dans le caractère de l'objet consommé que dans l'installation, dans la qualité du service, etc, de sorte que ce qui doit être taxé dans ce cas, c'est l'établissement lui-même.

Subdivision de la taxe de luxe en taxe sur les achats de lux et en taxe sur les établissements de luxe.

La taxe de luxe se subdivisait, en fait en deux taxes, la taxe sur les achats d'objets de luxe et la taxe sur les établissements de luxe; l'une et l'autre étaient des taxes de remplacement, destinées à se substituer, le cas échéant, à la taxe ordinaire sur les paiements commerciaux; là où était due la taxe de luxe, la taxe ordinaire de 20 centimes par 100 frs. n'était pas due.

Conditions nécessaires pour que la taxe sur les objets de luxe fut exigible.

Pour que la taxe sur les achats d'objets de luxe fut exigible, deux conditions étaient nécessaires. Il fallait d'abord une vente faite au détail ou à la consommation, comme en ce qui concerne l'application de la taxe ordinaire sur les paiements commerciaux; il fallait en d'autres termes, que la vente fut faite à un particulier, qui employait la chose pour ses besoins personnels, ou à un commerçant, qui utilisait définitivement l'objet sans le revendre, fut-ce pour la nécessité de son exploitation commerciale. Par exemple, un commerçant, qui achetait un objet de luxe, destiné à l'ornementation de son magasin, était passible de la taxe, parce que c'était une vente à la consommation. De même que pour la taxe sur les paiements commerciaux, il y avait exonération pour les objets de luxe exportés; il y avait, au contraire, perception de l'impôt pour les objets de luxe étrangers, qui pénétraient en France.

Le classement des objets de luxe par une commission spéciale.

L'autre condition pour que la taxe fut exigible était qu'il s'agit d'objets classés comme objets de luxe. Ce classement avait été confié à une commission spéciale, composée de fonctionnaires des finances, de représentants du commerce et de l'industrie, et présidée par un conseiller d'Etat. Les décisions de cette commission devaient être soumises à l'homologation législative, qui fut donnée, la première fois, par la loi du 22 mars 1918.

Le classement fait conformément au dou-

Source : BIU Cujas

ble criterium indiqué précédemment, comportait deux tableaux. Le tableau A concernait les objets soumis à la taxe, en raison de leur nature, quel que fut leur prix ; c'étaient, par exemple, les appareils photographiques, les eaux-de-vie, les liqueurs, les apéritifs, les vins de liqueur, les peintures, les aquarelles, les sculptures originales, sauf les œuvres qui étaient vendues directement par l'auteur, les perles fines, les pianos à queue, les truffes, les pâtés truffés, etc. Le tableau B concernait les objets soumis à la taxe, lorsque leur prix de vente excédait un certain chiffre. Par exemple, étaient objets de luxe, d'après le tableau homologué en 1918, les abat-jour de plus de 10 frs, les bicyclettes de plus de 250 frs, un complet veston pour homme était considéré comme vêtement de luxe à partir de 175 frs.

La taxe était exigible du fait du paiement, ce qui aurait dû y soumettre tous les paiements effectués à partir du 1er avril 1918, date d'application de la loi quelle que fut la date antérieure de l'achat qu'ils réglaient. Pour éviter de donner à la loi un caractère trop lourdement rétroactif, une loi spéciale du 5 avril 1918 exonéra les paiements se rapportant à des achats effectués avant le 1er Janvier.

Les exceptions à la taxe de luxe.

La taxe de luxe comportait un certain nombre d'exceptions. N'étaient pas imposables les uniformes, les effets d'équipement militaire, les achats faits au compte des gouvernements étrangers pour leurs troupes, qui opéraient en France, les achats faits par le gouvernement français. Ces deux catégories échappaient, et à la taxe de luxe et à la taxe ordinaire sur les paiements commerciaux.

Les ventes publiques d'objets de luxe

Echappaient également à la taxe tous les paiements inférieurs à 1 franc ; par contre les ventes publiques étaient passibles de l'impôt, mais en ce qui les concerne, il était perçu d'une façon spéciale, sous forme d'élévation à 10% du droit d'enregistrement ordinaire sur les procès-verbaux de vente dont le tarif ordinaire était de 2,50% en province et de 3% à Paris. Ce droit était acquitté par tout le monde, même par les commerçants qui achetaient pour revendre. Il y avait toutefois exonération, en cas de vente forcée par licitation de biens de mineurs, ou enco-

Source : BIU Cujas

re lorsqu'il s'agissait d'une vente après faillite ou après saisie-exécution, auxquels cas le droit d'enregistrement ordinaire était seul applicable.

Modes de recouvrement de la taxe sur les objets de luxe.

La taxe de luxe était calculée au taux de 10% et elle suivait les sommes de franc en franc. Les ventes de luxe étaient consignées par le commerçant, sous une rubrique particulière du registre spécial, à la tenue duquel il était astreint. Comme la taxe frappait même les non commerçants, auxquels on ne pouvait naturellement point imposer la tenue d'un carnet, on exigeait dans ce cas que le non commerçant, qui vendait un article de luxe, délivrât une quittance, quelqu'en fut le prix.

Les modalités de paiement étaient les mêmes que pour la taxe ordinaire : apposition de timbres mobiles, ou paiement en compte avec le Trésor ; le vendeur et l'acheteur étant solidairement responsables.

La taxe sur les établissements de luxe.

Quant à la taxe sur les dépenses, dans les établissements de luxe, elle frappait les dépenses afférentes au logement ou à la consommation sur place de boissons ou denrées alimentaires quelconques, dans un établissement qui, en raison de la catégorie de sa clientèle, de son mode d'exploitation, de l'élévation de ses prix et de son importance sur la place, pourrait être considéré comme établissement de luxe (art. 28 de la loi)

Le classement des établissements de luxe.

La sélection entre les établissements, qui étaient de luxe, et ceux qui n'étaient que d'une catégorie ordinaire, était faite par une commission départementale, constituée en majorité par des commerçants, et où figuraient un représentant du Ministère du commerce et un représentant du ministère des finances, qui était le directeur de l'Enregistrement du département. Appel de ses décisions pourrait être fait devant une commission supérieure, composée d'après les mêmes principes. La décision de classement pourrait être l'objet tous les ans d'une demande de révision, soit par l'administration, soit par les intéressés eux-mêmes. Seuls les établissements qui étaient classés dans la première catégorie, avaient le droit de prendre sur leurs enseignes, sur leurs factures, sur leurs réclames,

Source : BIU Cujas

le titre d'établissement de luxe.

Taux et recouvrement de la taxe sur les établissements de luxe.

Le paiement de la taxe était exclusif du paiement de la taxe habituelle de 20 centimes par 100 frs ; le taux était de 10% sur le prix à la charge du client. La taxe était perçue par les moyens habituels, apposition de timbre sur le carnet de paiements, ou compte avec le Trésor. Finalement, l'administration n'avait retenu, comme seul pratique, que le second mode de recouvrement, étant donné la difficulté qu'il y avait à exiger des intéressés qu'ils missent un timbre en face de chaque inscription de recette.

Le régime spécial des vins et spiritueux.

La loi du 29 juin 1918 avait dû créer un régime spécial, en ce qui concerne la taxe de luxe applicable aux vins et aux spiritueux. Les spiritueux étaient considérés comme articles de luxe, quelque fut leur prix ; le vin était de luxe, lorsqu'il dépassait un certain prix. Il était évidemment très difficile, comme on n'avait pas tardé à s'en apercevoir, de recouvrer la taxe sur les ventes au détail, s'agissant d'articles, qui se consomment, pour la plupart, au petit verre ; aussi avait-on reporté la perception de l'impôt sur la vente en gros, en tenant compte du fait que le prix du gros est inférieur au prix du détail, et en majorant en conséquence le tarif de la taxe.

L'application des trois taxes sur les paiements a donné lieu à de graves mécomptes.

Les résultats de la loi du 31 décembre 1917 donnèrent lieu aux mécomptes les plus graves ; on avait escompté un milliard de produit annuel, le rapporteur donnait même le chiffre de prévision de 1152 millions par an ; or, du mois d'avril 1918 à la fin de mars 1919 c'est-à-dire au cours d'une année d'application, l'impôt avait fourni en tout, pour les trois taxes, 160, 916, 500 frs, c'est-à-dire sensiblement moins du cinquième du chiffre attendu. De plus, il soulevait de toutes parts, chez les intéressés, des plaintes extrêmement vives, qui d'ailleurs étaient largement justifiées.

La fraude était des plus considérables.

L'insuffisance du rendement de l'impôt tenait à la fraude, qui était considérable, et qui s'expliquait elle-même par l'insuffisance du contrôle. L'Administration de l'Enregistrement, qui était déjà surchargée par le service d'autres impôts nouvellement créés ou majorés, dont elle effectuait le recouvrement, parvenait

Source : BIU Cujas

d'autant moins à assurer ce contrôle qu'il était à peu près impossible de l'exercer d'une façon satisfaisante. Pour qu'il fût efficace, il aurait fallu, en effet, dépouiller ligne par ligne tous les registres tenus par tous les commerçants, vérifier si ces derniers avaient fait un départ exact et sincère entre les ventes à des particuliers et les ventes à des commerçants qui achetaient en vue de revendre, si toutes les opérations énumérées avaient donné lieu à une exacte application de la loi.

Quant aux formalités exigées des commerçants, on a pu se rendre compte, par l'aperçu sommaire qui en a été donné, qu'elles étaient propres à soulever les plaintes les plus légitimes. La tenue d'un carnet spécial, où le commerçant était obligé de noter par numéros d'ordre toutes ses opérations portant sur un chiffre supérieur à 150 frs, à consigner tous les remboursements d'objets rendus par les clients, à mentionner si la vente était faite à un commerçant, qui avait produit l'attestation, etc., doublait pour le moins le travail de comptabilité de leur établissement. Du reste, l'élément le plus mal accueilli était la taxe de luxe, précisément la seule qui ait survécu, sous une forme un peu différente, il est vrai, à la loi de 1917. On lui reprochait d'être, à raison de son taux exagéré, désastreuse pour la plupart des commerces, et notamment de faire perdre aux commerçants, en éloignant d'eux la clientèle, les bénéfices qui ils auraient pu tirer de la présence à Paris, dans cette période, de nombreux étrangers.

Les formalités exigées ont soulevé les plaintes les plus légitimes.

Si cette critique était peut-être intéressée et excessive, il est certain cependant que, telle qu'elle était alors appliquée, la taxe de luxe encourait deux graves reproches ; d'une part, par suite de l'insuffisance du contrôle, la fraude était considérable, ce qui était fâcheux, non seulement pour le Trésor, mais ce qui, en outre, créait une inégalité tout à fait regrettable entre les commerçants, qui retenaient ponctuellement la taxe de luxe sur le client, et qui étaient par conséquent obligés de majorer leur prix, et ceux qui, au contraire, fraudaient l'impôt et faisaient bénéficier leurs clients du rabais que repré-

La taxe sur les paiements encourait deux graves reproches. 1° L'insuffisance du Contrôle rendait la fraude considérable.

Source : BIU Cujas

sentait l'abandon de la taxe de luxe.

D'autre part, le premier classement, qui avait été fait, des objets considérés comme de luxe, soit à raison de leur nature, soit à raison de leur prix, était tout à fait défectueux ; on y avait introduit des objets qui, en réalité, étaient de consommation courante. Aussi l'opinion générale n'avait-elle pas tardé à se manifester, que la loi du 31 décembre 1917 avait besoin d'être complètement refondue, et qu'il fallait chercher à remplacer la taxe sur les paiements par quelque chose de plus pratique et de moins compliqué.

2° Défectuosité du classement des objets de luxe

Les projets de réforme de la taxe sur les paiements

Les projets de réforme assez divers, qui furent présentés à ce moment conduisirent à la conception de la taxe actuelle sur le chiffre d'affaires. Deux propositions assez différentes furent déposées à la Chambre par M. Bokanowski et par Mr Lebourcq. Mr Bokanowski proposait de supprimer toutes les taxes de la loi du 31 décembre 1917 et de les remplacer par un impôt sur le chiffre d'affaires, qui aurait constitué un supplément à l'impôt direct cédulaire sur les bénéfices des exploitations industrielles et commerciales, ou sur les bénéfices des exploitations agricoles. Cet impôt de superposition existait d'ailleurs déjà, comme on le verra prochainement, à titre exceptionnel pour les grands magasins et pour les maisons à succursales multiples.

La proposition de Mr Bokanowski

La proposition de M. Bokanowski consistait, en somme, à la généraliser ; l'exploitant aurait payé l'impôt cédulaire sur son revenu d'exploitation, et il aurait, en plus, acquitté sur son chiffre d'affaires une taxe annuelle, qui aurait varié avec la nature des produits et du commerce exercé, allant par exemple de 1% sur les produits alimentaires courants à 10% sur le commerce de luxe. Les redevables auraient dû tenir registre de leurs encaissements journaliers, et déclarer chaque mois le chiffre d'affaires réalisé au cours du mois précident, sur lequel l'impôt aurait été perçu. On trouve ici l'idée, qui sera reprise dans la loi du 25 juin 1920, de ne plus taxer, comme le faisait la taxe sur les paiements, chaque opération individuelle, mais d'asseoir l'impôt sur le chiffre d'affaires global, réalisé au cours d'une

Source : BIU Cujas

certaine période, chiffre qui pourra être connu par la tenue d'un simple carnet d'encaissement.

La proposition de M. Leboucq

La proposition de M. Leboucq, qui visait plus spécialement la suppression de la taxe de luxe, aboutissait pratiquement à quelque chose d'analogue. M. Leboucq demandait l'institution, à titre de taxe de guerre, d'un impôt sur toutes les recettes commerciales, industrielles ou agricoles, à l'exclusion de celles se rapportant à la fabrication et à la vente du pain. Le taux de cette taxe aurait été fixé chaque année, en tenant compte de la catégorie des établissements et de l'importance des bénéfices réalisés.

La loi du 25 Juin 1920 a institué la taxe sur le chiffre d'affaires

La taxe sur le chiffre d'affaires a été instituée par les art. 59 à 72 de la loi du 25 Juin 1920, laquelle supprimait en même temps la taxe sur les paiements civils et celle sur les paiements commerciaux, sauf en ce qui concerne les spiritueux et les vins de luxe. Il importe de ne pas confondre la taxe créée par la loi du 25 juin 1920 avec une autre taxe sur le chiffre d'affaires, qui fonctionne également aujourd'hui et qui a été créée par l'art. 14 de la loi du 31 juillet 1917. Cette dernière taxe est, en effet, un supplément à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux ; c'est une sorte de surtaxe, qui est infligée à certains établissements, qu'on a voulu imposer plus que les autres, parce qu'on estimait que, soit par leur nature, soit par leurs conditions d'exploitation, ils étaient susceptibles de fournir des bénéfices beaucoup plus élevés que les exploitations ordinaires, et aussi parce qu'on désirait, à tort ou à raison, donner au petit et au moyen commerce une protection fiscale contre des concurrents dangereux.

Il existe une autre taxe sur le chiffre d'affaires créée par la loi du 31 juillet 1917

La taxe de la loi de 1917 et celle de la loi de 1920 ont des points de contact nombreux avec l'impôt cédulaire

Quelques indications sommaires, en ce qui concerne l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, sont indispensables tant pour comprendre le fonctionnement de la taxe spéciale de la loi de 1917 que celui de la taxe de la loi du 25 juin 1920. En effet, d'une part, la taxe spéciale de la loi de 1917 fait en quelque sorte partie intégrante de l'impôt cédulaire lui-même ; d'autre part, la taxe de la

Source : BIU Cujas

Loi du 25 Juin 1920 a, elle aussi, des contacts nombreux et étroits avec l'impôt cédulaire. Notamment tous les contribuables qui sont passibles de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux sont, par là même, passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires de la Loi de 1920.

Le fait d'être passible de la taxe sur le chiffre d'affaires n'implique pas que l'on soit passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux

L'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux frappe en principe, en premier lieu, tous les commerçants, c'est-à-dire ceux qui, aux termes de l'art. 1er du C. Co. font profession d'effectuer des actes de commerce, les actes de commerce étant désignés dans la longue énumération fournie par les art. 632 et 633 du même Code. En second lieu, l'impôt cédulaire frappe, d'après l'interprétation courante, les industriels, c'est-à-dire ceux qui exploitent des entreprises industrielles, au sens technique du mot, c'est-à-dire des entreprises de transformation de la matière, alors même que ces entreprises n'auraient pas de caractère commercial au sens du C. Co. Il est d'ailleurs assez rare qu'une entreprise industrielle ne soit pas en même temps une entreprise commerciale, surtout depuis que la loi du 9 Septembre 1919 a donné le caractère d'acte commercial à l'exploitation de mines, qui auparavant avait le caractère d'acte civil. Comme les commentateurs de la Loi du 9 Septembre 1919 admettent généralement que ce texte vise, non seulement l'exploitation de mines proprement dites, mais encore les minières et les carrières, il en résulte que presque toutes les industries extractives, qui autrefois étaient des entreprises civiles, sont devenues depuis 1919 des entreprises commerciales. On peut cependant découvrir encore des entreprises, assez rares toutefois, qui sans être des entreprises commerciales au sens juridique du mot, constituent des entreprises industrielles, par exemple les entreprises de distribution d'eau. L'Administration adopte d'ailleurs un criterium plus large que celui de la doctrine, elle considère que, tant en ce qui concerne les entreprises commerciales qu'en ce qui concerne les entreprises industrielles, il faut pour juger de leur caractère se placer au point de vue du fait beaucoup plus qu'au point de vue du droit. C'est ainsi que

Source : BIU Cujas

si une entreprise n'est pas une entreprise commerciale au sens du C. Co. elle pourra cependant, dit l'administration, être imposable à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, si elle présente des analogies marquées avec une profession proprement commerciale. L'administration, suivie d'ailleurs à cet égard par la jurisprudence du Conseil d'Etat (arrêt du 5 janvier 1923) a fait usage de ce criterium extensif à l'égard des loueurs en meublé, qui ne sont pas des commerçants, au sens du C. Co., mais qu'elle estime cependant imposables, parce que leur profession présente de l'analogie avec la profession commerciale d'hôtelier ou d'aubergiste. D'autre part une disposition législative spéciale, contenue dans l'art. 39 de la loi du 13 juillet 1925 et sur laquelle nous reviendrons, a également déclaré imposables à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, les marchands de biens, c'est à dire tous ceux qui agissent, soit en qualité d'intermédiaires pour la vente et l'achat de propriétés, soit en qualité de propriétaires achetant personnellement des propriétés, en vue de les revendre. Il s'agit là d'opérations, qui avaient auparavant indiscutablement le caractère civil, et que la loi du 13 juillet 1925 est venue déclarer commerciales, précisément pour les soumettre à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Ainsi, premier point de contact entre l'impôt cédulaire et la taxe sur le chiffre d'affaires de la loi de 1920, le fait d'être passible de la taxe sur le chiffre d'affaires de la loi de 1920 n'implique pas nécessairement qu'on soit passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, bien que dans la plupart des cas l'application des deux impôts marche parallèlement ; par contre, toutes les fois qu'on est imposable à l'impôt cédulaire, on est par cela même imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires de la loi de 1920.

L'impôt cédulaire est établi de deux façons, suivant les différentes catégories de contribuables ; certains redevables sont taxés sur leur bénéfice réel, les uns le sont obligatoirement, les autres facultativement, c'est à dire seulement au cas où ils en font la demande expresse. Les

Source : BIU Cujas

La taxe sur le chiffre d'affaires a la même assiette que l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux quand ce dernier impôt n'est pas assis sur le bénéfice réel de l'assujetti.

contribuables obligatoirement imposés sur leur bénéfice réel sont ceux dont l'administration se trouve déjà, pour d'autres raisons, notamment pour l'application d'autres impôts, connaître le bénéfice exact, de sorte que ce bénéfice exact peut être pris pour base d'assiette de l'impôt, sans que le contribuable puisse se plaindre d'aucune espèce d'inquisition, puisque le fisc utilise simplement des renseignements qu'il possédait déjà pour d'autres causes. Sont dans ce cas, c'est-à-dire imposables sur leur bénéfice réel, d'abord les Sociétés par actions, qui sont tenues par un certain nombre de lois antérieures, d'abord de laisser les agents de l'enregistrement pénétrer chez elles pour prendre connaissance sur place de leurs bilans, de leurs registres de comptabilité, de leurs registres de correspondance et de tous leurs documents, ensuite de transmettre à l'Administration de l'Enregistrement le compte-rendu des délibérations du Conseil de l'Administration ou de l'Assemblée générale, qui a fixé le dividende, pour permettre l'application de l'impôt cédulaire sur le revenu des valeurs mobilières.

Le régime de taxation obligatoire sur le bénéfice réel s'applique aussi, à notre sens, aux Sociétés à responsabilité limitée, dont le type récent a été créé par la loi du 7 mars 1925, pour la raison que l'art. 42 de cette loi les soumet à l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières et au droit général de communication de l'Enregistrement. Cet article 42 donnant ainsi à l'Administration la possibilité de connaître le bénéfice exact qu'elles réalisent, il semble devoir en découler que c'est sur ce bénéfice réel qu'elles doivent être obligatoirement imposées.

Sont également taxables sur le bénéfice réel les personnes soumises à la contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, puisqu'elles ont eu déjà à déclarer leur bénéfice pour cette contribution. D'ailleurs, cette disposition n'a plus guère qu'un intérêt rétrospectif, puisqu'elle a cessé d'être applicable aux bénéfices réalisés postérieurement au 1er juillet 1920.

Ces deux catégories de contribuables, puisque leur bénéfice est déjà connu par ailleurs n'ont aucune déclaration à fournir ; elles doivent

Source : BIU Cujas

simplement répondre aux demandes d'explications, qui pourraient leur être adressées par le contrôleur des contributions directes. Enfin les contribuables, qui ne font pas partie des catégories obligatoirement taxées sur le bénéfice réel ont la faculté de demander à l'être ; il suffit pour cela qu'ils fassent, chaque année, en principe avant le 1er mars, une déclaration spéciale, qui consiste dans la production du résumé de leur compte "Profits et Pertes", c'est-à-dire de l'élément essentiel du bilan, duquel se dégage le montant exact des bénéfices, et dans l'engagement de fournir, le cas échéant, au contrôleur toutes justifications et explications utiles.

Tous les autres contribuables, c'est-à-dire tous ceux qui ne sont pas imposés, soit obligatoirement, soit sur leur demande, sur leur bénéfice réel, sont d'office taxés d'après un bénéfice forfaitaire, calculé au moyen de l'application à leur chiffre d'affaires d'un coefficient déterminé. Ce coefficient est fixé, pour chaque profession, dans un tableau, établi pour trois ans par une Commission spéciale. La loi a donné à la Commission la faculté, dont elle a toujours fait usage, d'établir pour chaque profession un coefficient maximum et un coefficient minimum, dans l'intervalle desquels le contrôleur est libre de choisir le coefficient qui lui paraît de nature à faire ressortir le plus exactement le bénéfice du contribuable. Il n'y a qu'une exception, introduite par la loi du 16 avril 1924, en ce qui concerne les contribuables, dont le chiffre d'affaires annuel est inférieur à 200.000 francs. Ces contribuables forment, pour chaque profession, une catégorie particulière, pour laquelle il n'est établi qu'un seul coefficient, ce qui enlève, par conséquent, tout droit d'appréciation au contrôleur, tenu d'appliquer le coefficient unique, mis à sa disposition. Puisque le bénéfice est naturellement moindre que le chiffre d'affaires et qu'il n'en représente qu'une fraction, les coefficients par lesquels on multiplie le chiffre d'affaires, pour dégager le bénéfice, sont naturellement des fractions, 10%, 20% ..... Les contribuables de cette catégorie sont donc tenus de déclarer, chaque année, avant le 1er mars, leur chiffre d'affaires, à condition que ce chiffre d'af-

Source : BIU Cujas

faires dépasse 50.000 francs.

En ce qui concerne les tout petits contribuables, ceux dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 50.000 frs, on a estimé qu'une déclaration de leur part serait superflue le plus souvent et que le contrôleur pourra avec une exactitude suffisante arbitrer lui-même le chiffre d'affaires vraisemblable, d'après le genre de vie, ou la nature du commerce de l'intéressé. D'ailleurs, ces petits contribuables sont tenus de déclarer leur chiffre d'affaires dans les 20 jours de la demande qui leur sera faite, si le Contrôleur juge utile de le leur demander et préfère ne pas s'en tenir aux indications qu'il peut tirer des signes extérieurs.

Voilà donc un second point de contact entre l'impôt cédulaire et la taxe sur le chiffre d'affaires de la loi de 1920, puisque, dans le cas où il n'y a pas taxation du bénéfice réel, les deux impôts ont la même assiette, à savoir le chiffre d'affaires lui-même. Ces deux impôts pourront ainsi se servir de moyen de contrôle réciproque. D'autre part, les déclarations qui seront faites pour l'un pourront être utilisées pour l'autre, ce qui évitera aux contribuables l'ennui d'une double formalité à remplir. En principe, ce sont les déclarations faites pour la taxe sur le chiffre d'affaires, qui serrent également pour l'impôt cédulaire, de sorte que la déclaration à laquelle sont tenus les contribuables, dont le chiffre d'affaires dépasse 50.000 francs, est, en ce qui concerne l'impôt cédulaire, une obligation purement théorique, l'Administration des Contributions Directes admettant que la déclaration déjà faite aux autres régies pour la taxe sur le chiffre d'affaires en tiendra lieu.

La déclaration du chiffre d'affaires exigée pour la taxe sur le chiffre d'affaires tient lieu de la déclaration exigée pour l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux

Cependant, lorsqu'un contribuable effectue des opérations qui, en vertu de l'art. 60 de la loi du 25 juin 1920, bénéficient d'une exonération à la taxe sur le chiffre d'affaires, opérations qu'il n'est pas astreint, par conséquent, à déclarer pour cette dernière taxe, il devra, dans ce cas, les faire connaître tout de même, par une déclaration, à l'Administration des Contributions directes, puisque l'impôt cédulaire s'applique au chiffre d'affaires global sans restriction.

C'est à l'impôt cédulaire sur les bénéfices

Source : BIU Cujas

industriels et commerciaux, calculé d'une façon ou de l'autre, suivant les catégories de contribuables, que se superpose pour certains contribuables la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires de l'art. 14 de la Loi du 31 Juillet 1917. Cette taxe spéciale a succédé à la patente des grands magasins, laquelle comportait un tarif spécial, tout à fait différent du tarif du droit commun en matière de patentes et beaucoup plus lourd, qui atteignait les établissements tenant magasin de plusieurs espèces de marchandises (les grands magasins, qui ont des rayons multiples), les établissements tenant magasin pour la vente en demi-gros ou en détail de vêtements confectionnés (Belle Jardinière), ceux tenant magasin pour la vente en ½ gros ou au détail de quincaillerie, ferronnerie ou articles de ménage (Grands bazars), pour la vente en ½ gros et au détail d'épicerie et conserves (Damoy et Potin) ainsi que les maisons à succursales multiples (Ménagère, Grands Bazars, Nouvelles Galeries).

La taxe spéciale sur le chiffre d'affaires des grands magasins et des établissements à succursales multiples (art. 14 de la loi du 31 juillet 1917)

La nouvelle taxe a un domaine d'application un peu différent de celui de l'ancienne patente sur les grands magasins, dont le domaine était nettement délimité ; elle frappe toutes les entreprises qui, vendant des denrées ou marchandises, les vendent principalement au détail et font un chiffre d'affaires annuel de plus d'un million. Pour qu'il y ait lieu à application de la taxe, trois conditions sont nécessaires.

Le domaine d'application de cette taxe est un peu de celui de l'ancienne patente des grands magasins

Conditions d'application de cette taxe

1° Il faut qu'il y ait vente de denrées ou marchandises

Il faut en premier lieu, qu'il y ait vente de denrées ou marchandises. Cette expression denrées ou marchandises devant s'entendre au sens strict, il en résulte que ne doit pas, à notre sens, être soumis à cette taxe sur le chiffre d'affaires, un hôtel où on louerait simplement des chambres, sans fournir la pension, parce qu'il y a là vente de services, mais pas vente de denrées ou marchandises. Par extension, comme on ne pourrait assimiler à la vente de denrées ou marchandises, le commerce de l'argent ou des effets de commerce, la loi du 13 juillet 1925 (article 83) est venue assujettir à la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires de la loi de 1917, lorsqu'elles remplissent les conditions requises, les entreprises de banque, d'assurance, d'épar-

Source : BIU Cujas

que et de capitalisation.

2° Il faut que les assujettis vendent principalement au détail.

En second lieu, il faut que les établissements vendent principalement au détail. Pour apprécier si une entreprise vend principalement au détail, c'est, non sur la quantité d'opérations, mais sur leur montant total respectif que l'on se basera. Une entreprise vend principalement au détail si, même faisant moins d'opérations au détail que d'opérations en gros, le chiffre de ses ventes au détail est cependant supérieur au montant de ses ventes en gros.

3° Il faut que le chiffre d'affaires annuel dépasse un million.

En troisième lieu, il faut que le chiffre d'affaires annuel dépasse 1 million ; ce chiffre comprenant d'ailleurs, pour les établissements imposables, aussi bien les opérations en gros que les opérations au détail. Si, par exemple, un établissement quelconque fait dans son année un chiffre d'affaires de 600.000 francs pour les ventes au détail et de 400.000 francs pour les ventes en gros, il est considéré comme vendant principalement au détail, et il sera imposé, non pas sur le seul chiffre de ses ventes au détail, mais sur son chiffre total d'affaires.

Ne sont pas comprises dans le chiffre d'affaires imposable les opérations d'exportation, soit à l'étranger soit en Algérie et dans les colonies.

Les établissements à succursales multiples se trouvent presque tous atteints par cette taxe, parce que le chiffre d'affaires est calculé en totalisant les chiffres d'affaires de tous les établissements, qui se rattachent à la même entreprise. Il suffit, par conséquent, qu'une maison ait 5 établissements, faisant chacun un peu plus de 200.000 francs de chiffre d'affaires par an, pour qu'elle soit passible de la taxe.

Tarif de la taxe spéciale.

Le tarif, qui est progressif, est de 1‰ pour le 1er million, de 2‰ de 2 à 10 millions, de 3‰ de 10 à 100 millions, de 4‰ de 100 à 200 millions, plus le double décime de la loi du 22 mars 1924, qui vient naturellement s'y ajouter.

Les sociétés coopératives, quel que soit le montant de leur chiffre d'affaires, ne sont jamais soumises à cette taxe spéciale, qui est destinée, en surtaxant les grands maga-

Source : BIU Cujas

Les sociétés coopératives ne sont pas soumises à cette taxe spéciale.

sins, à faire office de mesure de protection à l'égard des coopératives. Il faut toutefois qu'il s'agisse d'une société, dont le caractère coopératif soit incontestable, et non pas d'une société, qui usurpe simplement la fausse dénomination de société coopérative.

Les entreprises imposables doivent déclarer leur chiffre d'affaires dans les deux premiers mois de l'année ; la déclaration qu'elles doivent faire, d'autre part pour la taxe sur le chiffre d'affaires de la loi de 1920, en tenant lieu, du reste, à l'égard de l'Administration des Contributions directes comme pour les autres contribuables.

Cette taxe est un impôt direct supplémentaire à l'impôt cédulaire.

Cette taxe spéciale sur le chiffre d'affaires de la loi de 1917 est donc un impôt direct supplémentaire, s'ajoutant à l'impôt cédulaire, qui atteint tous les commerçants et industriels, et infligeant à certains d'entre eux, une charge additionnelle ; elle est donc quelque chose de tout à fait différent de la taxe sur le chiffre d'affaires de 1920, laquelle est destinée à jouer le rôle d'impôt de consommation.

En quoi la nouvelle taxe sur le chiffre d'affaires de la loi de 1920 diffère de la taxe sur les paiements de la loi de 1917

Le nouvel impôt des art. 59 et suivants de la Loi du 25 juin 1920 présente plusieurs caractères particuliers. D'abord, bien qu'il fasse suite à la taxe sur les paiements, il s'en distingue cependant d'une façon absolue en ce que, d'une part, au lieu de porter sur chaque opération individuelle qui, dans l'impôt précédent, donnait lieu à une taxation distincte, il est assis sur le chiffre d'affaires total du commerçant, chiffre d'affaires qui est taxé dans son ensemble, globalement, pour une période déterminée. D'autre part, tandis que, dans le but d'éviter les cascades d'impositions, l'ancienne taxe sur les paiements commerciaux ne frappait que la vente au détail ou à la consommation, c'est-à-dire la dernière vente, et laissait indemnes tous les changements de main subis par la marchandise depuis le moment où elle avait quitté la fabrique ou le producteur jusqu'à celui où elle était en dernier lieu, vendue au consommateur, la taxe sur le chiffre d'affaires s'at-

"Les Cours de Droit"
3 Place de la Sorbonne
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
L

Source : BIU Cujas

tache, au contraire, à atteindre tous les échanges successifs, dont un même article est l'objet; c'est un véritable impôt-boule de neige. La taxe est très productive, précisément parce qu'elle ressaisit le même objet autant de fois qu'il change de mains. Si p. ex. un article a été vendu, d'abord sous forme de matière première par le fabricant à un marchand en gros, revendu par celui-ci à un détaillant, et par le détaillant à un consommateur, cet article supportera 5 fois le prélèvement fiscal, d'après la valeur et les plus-values successives, dont il se grossit au cours de sa circulation.

2° La nouvelle taxe ne présente pas un caractère nettement défini.

En second lieu, la taxe sur le chiffre d'affaires, qui introduit dans notre système fiscal quelque chose d'absolument nouveau, et qui ne s'inserait pas dans les rubriques fiscales déjà existantes, a une nature mal définie.

Le recouvrement de cette taxe a été confié successivement à des administrations fiscales différentes.

Au moment où on l'a créée, on hésitait pour savoir quelle serait l'Administration qui serait chargée d'en effectuer le recouvrement. Pratiquement, il y avait des raisons assez sérieuses de le confier à l'administration des Contributions Directes, puisque celle-ci est déjà chargée de l'assiette de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui utilise aussi, tout au moins pour certaines catégories de contribuables, le chiffre d'affaires. D'ailleurs, rien n'empêchait de percevoir la nouvelle taxe en vertu de rôles nominatifs, qui auraient en fait compris, à quelques additions près, les mêmes redevables que les rôles de l'impôt cédulaire. Si on n'a pas chargé l'Administration des Contributions directes du recouvrement de la taxe, c'est pour cette raison de circonstance que cette Administration était déjà surchargée de travail par la mise en application des nouveaux impôts sur les revenus. Il fallait donc la confier à d'autres Administrations, et comme aucune n'était plus spécialement désignée qu'une autre à cet effet, on a commencé par la répartir entre les différentes autres administrations fiscales; on a chargé chacune d'elles d'en effectuer le recouvrement sur les catégories de contribuables, qui étaient déjà ses clients habituels pour d'autres impôts. C'est ainsi, par exemple, que le recou-

Source : BIU Cujas

vrement de la taxe dans les campagnes, c'est-à-dire dans les communes de moins de 5.000 habitants a été confié à l'Administration des Contributions Indirectes, pour la raison que ses receveurs parcourent déjà constamment les villages, pour la constatation des droits, notamment en ce qui concerne les boissons. Dans les autres communes, l'administration des Contributions indirectes fut chargée du recouvrement de l'impôt, uniquement à l'égard des contribuables, qui étaient déjà en relation avec elle pour le paiement d'autres impôts, par exemple les commerçants en boissons, les marchands de matières d'or et d'argent, les pâtissiers, à cause de la perception de la taxe de luxe, etc.. A part cette exception, tous les autres contribuables des communes de 5.000 habitants et au-dessus ressortissaient à l'administration de l'enregistrement. Enfin, l'administration des Douanes était chargée, en tous lieux, du recouvrement de la taxe, en ce qui concerne les affaires d'importation.

Le régime actuel du recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Ce régime a été modifié par le Décret du 23 mars 1925. Aujourd'hui c'est l'administration des Contributions indirectes, qui est le principal organe de recouvrement, l'enregistrement ne conservant plus, comme clients que les banques, les courtiers maritimes, et, d'une façon plus générale, tous les commerces d'argent, et l'administration des Douanes ne conservant que les transitaires.

La taxe sur le chiffre d'affaires conserve une certaine parenté avec l'impôt direct sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Quoi qu'il en soit, on voit qu'il est assez difficile de caractériser exactement, même au point de vue administratif, la taxe sur le chiffre d'affaires, puisque l'administration, qui en est chargée, variait autrefois suivant les cas, et est encore, aujourd'hui même, susceptible de varier, puisque le décret du 23 mars 1925 maintient certaines attributions aux douanes et à l'enregistrement. D'un côté, il est certain que l'impôt sur le chiffre d'affaires se rattache, à certains égards, à l'impôt direct ou, tout au moins conserve une certaine parenté avec l'impôt direct. En effet, n'étant pas un droit de vente, perçu sur chaque opération, comme l'était l'ancienne taxe sur les paiements, et étant légalement à la charge,

1° les deux impôts ont même incidence.

Source : BIU Cujas

non pas de l'acheteur, comme l'était l'ancienne taxe sur les paiements, mais à la charge du vendeur, le nouvel impôt se rapproche incontestablement de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, dans tous les cas où ce dernier est perçu, non sur le bénéfice réel, mais sur le bénéfice forfaitaire; pratiquement, la taxe sur le chiffre d'affaires, dans cette hypothèse, vient simplement le supplémenter. La seule différence de fait, c'est que la taxe sur le chiffre d'affaires, comme son nom l'indique, est assise purement et simplement sur le chiffre d'affaires arrêté, en principe, tous les mois, tandis que l'impôt cédulaire est établi sur le chiffre d'affaires annuel, affecté d'un certain coefficient. La taxe sur le chiffre d'affaires est, en outre, pour le commerçant, de même que l'impôt cédulaire, pour le commerçant une charge de l'exploitation, de telle sorte que les deux impôts ont la même incidence, le redevable cherchant à les rejeter l'un comme l'autre sur les épaules du client, en majorant ses factures.

2° Le contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires est un contentieux administratif

La parenté de la taxe sur le chiffre d'affaires avec l'impôt direct s'accuse encore au point de vue administratif. En effet, bien qu'elle ne soit pas perçue en vertu de rôles nominatifs et qu'elle ne ressortisse pas à l'administration des Contributions directes, son Contentieux, par dérogation aux principes généraux, a été attribué aux Conseils de Préfecture, et en appel des Conseils de Préfecture, au Conseil d'Etat.

La taxe sur le chiffre d'affaires se rattache aux impôts indirects, au point de vue administratif et au point de vue théorique. C'est une taxe de consommation

En sens inverse, la taxe sur le chiffre d'affaires se rattache à la catégorie des impôts indirects, par ses modes de recouvrement, qui excluent l'emploi de rôles nominatifs, et par l'administration chargée de son recouvrement. Elle s'y rattache non seulement au point de vue administratif, mais encore au point de vue théorique, en ce sens qu'il a été formellement déclaré au moment du vote de la loi, que bien qu'elle soit perçue sur le vendeur, la taxe est essentiellement récupérable sur l'acheteur, qu'elle est destinée à jouer le rôle d'impôt de consommation, et que le commerçant n'est ici considéré que comme le collecteur, pour le fisc, d'un impôt qui doit être

Source : BIU Cujas

finalement supporté par le consommateur. La loi de 1920 porte d'ailleurs plusieurs applications de ce principe, puisqu'elle prévoit dans son article 60 plusieurs cas d'exonération motivés par des circonstances particulières qui enlèvent au redevable la possibilité de se récupérer sur ses clients. Cette taxe est donc bien, du moins dans l'intention du législateur, un impôt indirect, une taxe de consommation. D'ailleurs sa tendance normale est de déterminer une augmentation de prix, et par conséquent de grever effectivement la consommation.

La question de savoir si la taxe sur le chiffre d'affaires est une taxe de consommation ou un droit de mutation sur les ventes commerciales ne présente aucun intérêt.

On ne s'attardera pas à la question, qui est quelquefois discutée, de savoir si cette taxe, envisagée comme impôt indirect, est une taxe de consommation ou un droit de mutation sur les ventes commerciales. En effet, la question n'offre d'abord aucun intérêt théorique ; lorsqu'on va au fond des choses, il est très difficile, au surplus, de distinguer les taxes sur la circulation des biens, des taxes de consommation qui, d'ailleurs, sont généralement perçues, elles aussi, à l'occasion de transactions commerciales. Quand l'acquéreur subit une certaine taxe, du fait de l'achat qu'il effectue, peu importe qu'on appelle cet impôt, droit sur la vente, ou droit sur le produit acheté ; l'effet, au point de vue fiscal et au point de vue économique, est toujours le même. Ce n'est qu'au point de vue administratif que cette question pourrait présenter un certain intérêt, au cas où la loi n'aurait pas précisé exactement le régime de l'impôt. La solution de la question pourrait, en effet, servir à déterminer si ce sont les règles habituelles en matière de taxes d'enregistrement, au cas où on la considérerait comme droit de mutation, ou au contraire, les règles habituelles en matière de taxes d'enregistrement, au cas où on la considérerait comme droit de mutation, ou au contraire, les règles habituelles en matière de contributions indirectes, au cas où on la considérerait comme impôt de consommation, qui devraient être appliquées. Mais cet intérêt n'existe pas non plus, puisque la loi a fixé de façon très précise les règles applicables notamment en matière de procédure et de contenti-

Source : BIU Cujas

eux. La taxe sur le chiffre d'affaires, dont la nature reste, malgré tout, légèrement indécise, est un impôt assez simple dans ses principes généraux. On peut en résumer assez rapidement la physionomie d'ensemble, lorsqu'on s'attache aux grandes lignes ; toutefois, lorsqu'on pénètre dans le détail, on s'aperçoit que c'est un impôt extrêmement complexe et difficile, à cause de la multitude des cas d'espèce qu'il soulève et qui lui donnent d'ailleurs son intérêt, au point de vue économique, parce que c'est peut-être l'impôt qui fait le plus exactement apparaître la diversité des questions pratiques.

Les assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires. L'art. 59 de la loi du 25 juin 1920

Les cas d'espèce se présentent en foule dès le premier chapitre de cette étude, lorsqu'il s'agit de déterminer quels sont les assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'art. 59 en contient la désignation ; mais ses dispositions soulèvent des questions d'interprétation délicates, sur lesquelles la jurisprudence a elle-même varié et laisse irrésolus un très grand nombre de problèmes concrets.

L'art. 59 déclare que l'impôt est établi sur le chiffre d'affaires faites en France :
1° par les personnes qui, habituellement ou occasionnellement achètent pour revendre ;
2° par les personnes qui accomplissent des actes relevant de professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, institué par la loi du 31 juillet 1917, ainsi que par les exploitants d'entreprises assujetties à la redevance proportionnelle, prévue par l'art. 33 de la loi du 21 avril 1810. Cette redevance professionnelle est tout simplement la redevance des mines qui, pour les exploitants de mines, tient la place de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, qu'ils ne paient pas. Ainsi l'art. 59 prévoit donc trois catégories d'assujettis : 1° les personnes qui, habituellement ou occasionnellement, achètent pour revendre ; 2° celles qui accomplissent des actes relevant de professions imposées à l'impôt cédulaire ; 3° les personnes qui acquittent la redevance proportionnelle des mines.

Attachons-nous maintenant, plus en détail, à l'analyse de ce texte.

Les numéros 1° et 2° de l'article 59 de

Source : BIU Cujas

L'impôt sur le chiffre d'affaires frappe non seulement les actes professionnels mais les faits occasionnels d'achat pour revendre.

la Loi du 25 juin 1920 indiquent tout d'abord que l'impôt frappe, non seulement les actes professionnels, mais les faits occasionnels d'achat pour revendre. L'article 59, 1°, le dit expressément, puisqu'il parle des personnes qui occasionnellement achètent pour revendre, et le 2° le confirme, puisqu'il parle, non pas des personnes qui exercent une des professions imposables à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, mais des personnes qui accomplissent des actes relevant de ces professions; l'acte par lui-même est donc imposable, même effectué exceptionnellement, il n'est pas nécessaire qu'on en fasse métier. Cette disposition a eu pour but d'atteindre les trafiquants et les mercantis, très nombreux après la guerre, qui profitaient des difficultés du ravitaillement pour faire incidemment des offres de charbon, de métaux, d'automobiles, etc, sans exercer aucune profession commerciale régulière et de frapper également les opérations commerciales clandestines, comme celles des marchands de meubles qui annoncent "à vendre d'occasion pour cause de départ", un mobilier installé dans un appartement bourgeois, qu'ils remplacent par un autre, dès qu'il est rendu.

L'opération doit se traduire par un achat en vue de la revente.

En second lieu, le n°1 indique que ne sont imposables (à moins qu'elles ne relèvent de professions assujetties à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux) que les opérations qui se traduisent par des achats, en vue de la revente. Ne sont donc pas imposables les opérations de vente qui portent sur des objets, qui n'ont pas été acquis avec l'intention de les revendre. Ainsi un particulier qui se défait d'une automobile, parce qu'il veut changer sa voiture, n'est pas passible de la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'il vend une chose qu'il n'avait pas achetée en vue de la revendre. (Question Barillet - Ch. des Dép. - Déb. parl. 1923, p. 3754); de même encore, une banque, qui achète des titres pour les revendre, doit sur cette opération la taxe sur le chiffre d'affaires; mais elle ne la devra pas, lorsqu'elle vend des titres qui font partie de son portefeuille, et qu'elle ne s'était pas procurés en vue de les négocier

Source : BIU Cujas

(question Franklin-Bouillon - Ch. des Dép.-Déb. parl. 1925, page 2365); de même encore ne tombera pas sous l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, la vente qu'un industriel fait de son matériel hors d'usage. (Question écrite; 12 mars 1925 - Ch. des Dép. - Déb. parl. 1925 p. 2192) Cette dernière solution est d'autant plus intéressante qu'on aurait pu considérer que la vente de vieux matériel, faisant partie du bénéfice imposable à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux doit, par là même être atteinte par la taxe sur le chiffre d'affaires. De même encore, ne sera pas imposable un agriculteur qui vend des chiens d'arrêt qu'il avait en surnombre (question Murat Ch. des Dép. - Déb. parl. 1923, p. 4292); un agriculteur qui rétrocède des engrais, qu'il avait achetés en trop grande quantité. Dans ces différentes hypothèses il s'agit de ventes portant sur des objets dont on veut se débarrasser. De même enfin, un particulier, qui change d'appartement, et qui se défait d'une partie de son mobilier, n'est pas imposable à la taxe, car il n'avait pas acquis ses meubles dans l'intention de les revendre. Pour être imposable, l'opération doit, en un mot, avoir le caractère d'une "affaire".

Sens respectif des deux rubriques 1° et 2° de l'art. 59 de la loi du 25 juin 1920.

La difficulté consiste à chercher le sens respectif des deux rubriques 1° et 2° de l'art. 59. La jurisprudence sur ce point s'est complètement transformée. Primitivement, l'administration considérait que le n° 2 explique et précise le n° 1, qui fait en quelque sorte double emploi avec lui. D'après l'interprétation primitive, serait imposable tout achat pour revendre, soit pratiqué occasionnellement, soit pratiqué habituellement, pour autant qu'il constitue un acte de commerce, rentrant naturellement dans la catégorie des opérations relevant des professions soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, telles que les vise le n° 2. L'administration s'appuyait dans cette interprétation sur les travaux préparatoires, notamment sur les déclarations faites à la tribune du Sénat, d'après lesquelles ne seraient considérés comme achats pour revendre, donnant lieu à l'application de la taxe, que les actes de commerce, au sens juridique de la dé-

Primitivement l'administration considérait comme passible de la taxe tout acte de commerce rentrant dans la catégorie des opérations des professions soumises à la cédule des bé-

Source : BIU Cujas

néfices industriels et commerciaux.

finition. Or, il est communément admis, aujourd'hui que le criterium de l'acte de commerce ne réside pas simplement dans le fait d'acheter pour revendre, c'est-à-dire dans le fait de la mise en circulation de la richesse, mais dans le but lucratif de l'opération, dans le fait de spéculation, l'acte de commerce n'existant que lorsque l'achat suivi de la revente a été effectué dans l'intention d'en tirer un certain profit. La jurisprudence en avait conclu que les personnes, qui achètent pour revendre en vue de rendre service à autrui et sans chercher à en obtenir un bénéfice propre n'étaient pas imposables.

Primitivement la jurisprudence déclarait non imposables les achats pour revendre faits sans intention d'en tirer profit.

Cette jurisprudence s'était formée, notamment au sujet des Economats de chemins de fer qui, aux termes de la loi du 25 mars 1910, qui a fixé leurs conditions de fonctionnement, n'ont pas le droit de réaliser de bénéfices. Les Economats de chemins de fer avaient donc été déclarés non imposables, notamment par des arrêtés du Conseil de Préfecture de la Seine-Inférieure, du 25 juin 1921, et du Calvados, du 19 novembre de la même année. Le Conseil de Préfecture de la Seine-Inférieure maintenait d'ailleurs sa jurisprudence, bien que le Conseil d'Etat l'eût déjà condamnée, dans son Arrêt du 17 avril 1924. "La taxe sur le chiffre d'affaires, disait-il, ne s'applique pas à tout achat de "denrées ou de produits, suivi d'une revente; il est nécessaire, pour que la taxe soit "due, que l'opération constitue un acte de commerce, c'est-à-dire qu'elle ait pour but la "réalisation d'un bénéfice sur la revente. "Les Economats de chemins de fer ne pouvant "aux termes de la loi du 25 mars 1910, réaliser aucun bénéfice sur les ventes qu'ils font "aux employés, leurs opérations ne constituent "pas des actes de commerce, au sens juridique du mot, ils ne sauraient être assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires."

Cette jurisprudence s'est trouvée réformée par le très important Arrêt de princi-

Source : BIU Cujas

Un arrêt de principe du Conseil d'Etat du 26 juillet 1923 réforme cette jurisprudence et déclare passibles de la taxe

pe du Conseil d'Etat rendu le 26 juillet 1923 à l'occasion des Economats de chemins de fer de la Cie d'Orléans. Faisant appel d'un arrêté du Conseil de Préfecture de la Seine, qui avait rejeté sa réclamation, la Compagnie requérante invoquait deux motifs : un motif, que l'on retrouvera plus tard, d'après lequel la taxe n'étant pas due par les exploitants de services publics concédés, qui sont obligés d'appliquer des tarifs fixés par l'autorité publique, ne pourrait pas être réclamée aux économats des Compagnies de chemins de fer, puisque ces compagnies rentrent dans la catégorie des concessionnaires de services publics, liés par des tarifs officiels. L'autre motif était tiré de l'art. 59 qui, d'après l'interprétation résultant des travaux préparatoires, avait entendu viser uniquement les actes de commerce, c'est-à-dire les opérations d'achat et de revente, faites en vue de l'obtention d'un bénéfice. Très judicieusement, le Conseil d'Etat a rejeté le premier motif, en observant que l'exonération, prévue par la loi, ne s'applique pas à toutes les opérations des concessionnaires des services publics mais uniquement à celles-là pour la fixation des prix desquelles ils sont liés par les conditions d'un tarif officiel. Une compagnie de chemins de fer est évidemment liée par des tarifs officiels en ce qui concerne le prix de ses transports, mais le fonctionnement et la fixation des prix de vente de ses économats sont absolument libres. Quant au motif tiré de l'interprétation de l'art. 59, le Conseil d'Etat, sans vouloir prendre parti sur le caractère des opérations des économats (opérations que la théorie de l'accessoire, aujourd'hui consacrée par la jurisprudence, permettrait peut-être de considérer comme des opérations commerciales, parce que faites dans l'intérêt du fonctionnement d'une exploitation commerciale, pour faciliter l'existence de son personnel) l'a également écarté, en se basant sur ce fait que l'art. 59-1° vise tous ceux qui achètent pour revendre, et que ce fait seul suffit, d'après

Source : BIU Cujas

ce texte, à donner ouverture à l'impôt, sans qu'il y ait lieu de se préoccuper de savoir si l'opération a eu ou non un but lucratif. Le fait matériel de l'achat pour revente est la condition nécessaire et suffisante pour donner ouverture à l'impôt, il n'est pas nécessaire qu'à ce fait matériel s'ajoute une intention spéculative.

L'arrêt d'ailleurs a été sur ce point motivé d'une façon défectueuse et équivoque; il relève que l'impôt sur le chiffre d'affaires n'est pas une taxe sur les bénéfices, mais une taxe sur le montant total des transactions effectuées, qu'elles laissent ou non, comme en l'espèce, des bénéfices à leur auteur. Or, cette considération est, en réalité, à côté de la question; il est incontestable qu'un commerçant est imposé à la taxe sur le chiffre d'affaires, non sur ses bénéfices, mais sur le montant total de ses opérations, quel qu'en soit le résultat, alors même qu'elles ne lui procureraient que des déficits. Mais la question n'est pas de savoir s'il y a eu ou non des bénéfices; elle est de savoir si la taxe doit atteindre seulement les opérations entreprises dans l'intention de faire un bénéfice, quel que soit d'ailleurs leur résultat, ou si elle doit atteindre toutes les opérations, dans quelque but qu'elles aient été entreprises, qui se manifestent par un achat en vue de revente. Un économat de chemins de fer et un commerçant qui, en fin d'exercice, n'a réalisé aucun bénéfice, sont pratiquement dans la même situation; il y a néanmoins entre eux cette différence essentielle que, tandis que l'économat a fait des opérations désintéressées, le commerçant a fait des opérations intéressées, qui n'ont pas réussi.

Toutefois, il apparaît bien, lorsqu'on se réfère aux conclusions du Commissaire du Gouvernement, que le Conseil d'Etat a entendu écarter, en réalité, l'intention de lucre du nombre des conditions nécessaires à l'assujettissement à l'impôt. Notamment il a fait justice de l'argument que l'on tirait des travaux préparatoires et en particulier des déclarations faites à la séance du Sénat du 29

Source : BIU Cujas

mai 1920. Il avait été, en effet, déclaré à ce moment que la taxe n'était exigible que lorsqu'il y avait achat pour revendre, c'est-à-dire acte de commerce ; mais le mot "acte de commerce" n'avait pas été pris alors dans son sens juridique strict, et il résulte des explications fournies alors que l'on avait voulu simplement distinguer les opérations, qui consistent à se débarrasser d'une chose, parce qu'on n'en a plus l'emploi, et qui échappent à l'application de la taxe, des opérations qui représentent véritablement des affaires, c'est-à-dire, qui consistent dans un achat en vue de procéder à une vente ; on avait voulu distinguer non pas l'acte de commerce de l'acte civil, mais, au sens usuel du mot, l'affaire de la vente occasionnelle d'une chose devenue inutile.

L'administration modifiant la solution donnée dans son instruction du 29 août 1920 déclare passible de la taxe tout acte d'achat pour revendre sans intention spéculative.

A la suite de cet arrêt du 26 juillet 1923, l'Administration s'est trouvée naturellement amenée à modifier complètement la solution, qu'elle avait donnée elle-même dans son Instruction du 29 août 1920. "L'art. 59, disait cette Instruction, frappe les personnes, qui achètent pour revendre, mais au cours des débats du Sénat il a été entendu que les personnes ne seraient imposables qu'autant que leurs opérations d'achat et de revente auraient le caractère d'actes de commerce, il en résulte que ces personnes ne se distinguent pas de celles qui sont visées par le surplus de l'art. 1er. L'arrêt du Conseil d'Etat ayant complètement ruiné cette interprétation, l'Administration a été conduite à déclarer passible de la taxe sur le chiffre d'affaires notamment un cercle fournissant à ses membres ou à leurs invités des repas préparés et servis par des employés à son service, "sans qu'il y ait lieu de rechercher s'il réalise ou non des bénéfices" ; [il faut évidemment comprendre par là : s'il entend ou non réaliser des bénéfices]. C'est la jurisprudence consacrée par le Conseil de Préfecture de la Seine (arrêté du 11 janvier 1924) et par le Conseil d'Etat (arrêt du 19 juillet 1924). De même a été déclaré imposable un cercle qui revendait des denrées à ses membres.

Source : BIU Cujas

La jurisprudence relative aux économats a déterminé une évolution dans le même sens en ce qui concerne les coopératives de consommation. Dans son Instruction du 29 août 1920, l'administration, se basant toujours sur son interprétation de l'art. 59, d'après laquelle les dispositions du n° 1 feraient double emploi avec celles du n° 2, en avait tiré cette conséquence que la situation des coopératives de consommation était exclusivement réglée par le n° 2, c'est-à-dire que ces coopératives devaient être ou non passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires, suivant qu'elles seraient ou ne seraient pas passibles de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Or, aux termes de l'art. 15 de la loi du 31 juillet 1917 échappent à l'impôt cédulaire les coopératives qui remplissent les conditions suivantes : d'abord, de vendre exclusivement à leurs sociétaires, sans faire d'opérations avec le public. Il faut signaler une difficulté qui s'est élevée et a donné lieu à un arrêt du 29 février 1924, en ce qui concerne les adhérents, c'est-à-dire les personnes qui, sans être directement sociétaires, se procurent au moyen de l'acquisition d'une carte d'adhérent, le droit de s'approvisionner à la coopérative. Il s'agissait de savoir si les adhérents doivent être assimilés au public ou s'ils peuvent être compris, au sens large, parmi les sociétaires, avec lesquels la société est autorisée à faire des opérations, sans perdre pour cela le bénéfice de l'exonération d'impôt cédulaire. Il paraît résulter de l'arrêt du 29 février 1924 que si, en fait, l'adhérent jouit d'avantages analogues à ceux accordés aux sociétaires, la société peut être admise au bénéfice de l'exemption. Il faut ensuite que les sociétés distribuent leurs bonis, soit à leurs sociétaires au prorata de leurs achats, soit à des œuvres d'intérêt général, ou qu'elles les versent à une réserve dont la distribution aux actionnaires au prorata de leurs apports en capital sera interdite. Le Conseil d'État a fait une application très stricte de cette obligation, imposée aux coopératives, puisqu'il a exclu du bénéfice de l'exonération à l'impôt cédulaire toutes les coopé-

Les coopératives de consommation sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Source : BIU Cujas

ratives qui, même si elles ne procédaient pas à la distribution de leurs réserves entre leurs actionnaires, ne se l'étaient pas interdit formellement par une clause expresse de leurs statuts (arrêt du 26 juillet 1923). D'ailleurs l'administration et la jurisprudence ont interprété dans un sens large cette expression d'œuvres d'intérêt général auxquelles les sociétés sont admises à affecter leurs bonis ; ces œuvres peuvent être des œuvres de propagande coopérative ou même simplement d'intérêt coopératif, dont bénéficieront les seuls membres de la société, par exemple la création d'une bibliothèque coopérative, d'une caisse de retraite ou d'une caisse de secours, réservées aux seuls membres de la société. (arrêt du 29 février 1924) L'Administration admit d'autre part (circulaire du 19 août 1922, que l'allocation au capital, d'un intérêt fixe n'excédant pas le taux maximum de 6% fixé par l'article 3 de la loi du 7 mai 1917, ne met pas obstacle à l'exemption. Toutes les coopératives, qui ne remplissent pas cette double condition de ne pas faire d'opérations avec le public et de s'interdire la distribution de leurs bonis aux actionnaires, sont passibles de l'impôt cédulaire. Cette distinction, d'après l'administration, réglait également le sort des coopératives en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, puisque l'application des deux impôts était nécessairement liée. Aussi, dans les premières affaires contentieuses, qui ont été soulevées par les sociétés coopératives de consommation, l'objet du débat a-t-il toujours été de savoir si la société devait être considérée comme imposable ou non à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, sa situation au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires dépendant uniquement de la solution à donner à cette première question. C'est ce qui a fait notamment l'arrêt du Conseil d'Etat du 26 juillet 1923, (Société la "Populaire"), qui a suivi sur ce terrain et la société plaignante et l'administration elle-même. Il a jugé que la société qui contestait son imposition à la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'elle prétendait n'

Source : BIU Cujas

être pas imposable à l'impôt cédulaire, était imposable, en réalité, à cette cédule, parce que les statuts n'avaient pas prévu le mode de répartition des réserves, dont l'attribution aux actionnaires restait toujours possible. Etant imposable à l'impôt cédulaire, elle était nécessairement imposable en vertu de l'art. 59-2°, à la taxe sur le chiffre d'affaires. Mais dans une seconde affaire (La Reveloise, 18 janvier 1924), le Conseil d'Etat, modifiant complètement son système, et continuant dans la voie où il s'était engagé par l'arrêt du 26 juillet 1923 sur les économats, s'est refusé à rester sur le terrain de discussion, où l'Administration voulait se maintenir, et qui consistait à invoquer l'assujettissement de la société plaignante à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. L'Administration basait son intervention sur la double raison que, d'une part, la société n'avait pas réglé le mode d'attribution des réserves; que, d'autre part, elle s'était réservé la faculté de vendre au public. Le Conseil d'Etat a jugé que la situation de la société devait être réglée, non d'après les dispositions de l'art. 59-2°, mais exclusivement d'après les dispositions de 59-1°. Le texte de l'art. 59, dit le Commissaire du Gouvernement, distingue les personnes qui achètent pour revendre ou qui accomplissent des actes relevant des professions commerciales. C'est, par conséquent, une alternative très nette, qui fait allusion à deux ordres de faits essentiellement différents, puisque certaines personnes, qui achètent pour revendre, sont exemptes de l'impôt cédulaire. Le Commissaire du Gouvernement rappelait même que, d'après les explications du Rapporteur adjoint de la loi du 25 juin 1920, M. Bottanowski, le texte de l'art. 59-1° aurait été ajouté spécialement pour ne pas créer de privilège en faveur des coopératives de consommation.

Cette jurisprudence a été confirmée par un second arrêt du 22 février 1924 (affaire de l'Union muretaine), qui relève que la société est passible de l'impôt du fait qu'elle a pour objet de vendre à ses adhérents les denrées

Source : BIU Cujas

qu'elle a achetées.

Les syndicats agricoles sont également imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires.

La solution applicable aux coopératives de consommation est la même pour les syndicats agricoles, en ce qui concerne les opérations effectuées par eux (Circul. des Contrib. ind. du 23 juin 1924 ; cf question Condé, Ch. déb. parl. 1924, p. 3287). Toutes les coopératives de consommation ou tous les syndicats agricoles, qui achètent pour revendre, tous les groupements d'achats en commun (question Girod, Ch. déb. parl. 1924, p. 6), à condition bien entendu que ces groupements ne se bornent pas à jouer un simple rôle de mandataire, c'est-à-dire à transmettre les commandes reçues, toutes les collectivités, qui achètent en leur nom personnel pour revendre, c'est-à-dire qui deviennent propriétaires de la marchandise entre l'achat et la revente, sont imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires, même au cas où, à raison des conditions qu'elles remplissent, elles bénéficieraient de l'exonération à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Pour les collectivités qui se trouvaient dans ce dernier cas, la nouvelle jurisprudence avait des conséquences graves. Elles n'avaient pu prévoir la charge d'un impôt que, d'après l'administration elle-même, elles ne devaient pas. Or, la solution du Conseil d'Etat les en rendait passibles, non seulement pour l'avenir, mais pour tout l'arriéré qu'elles n'avaient pas acquitté ; certaines n'étaient pas en mesure de payer ou ne pouvaient le faire qu'en subissant un préjudice considérable. En présence de cette situation, le législateur s'est décidé à passer l'éponge sur le passé. L'article 85 de la loi du 13 juillet 1925 a donc édicté que l'impôt ne serait exigé pour elles qu'à partir du 1er janvier 1926. La loi de douzièmes du 31 décembre 1925 a reporté cette échéance au 1er mars 1926.

Les dispositions des § 1 et 2 de l'art. 59 de la loi de 1920 sont indé-

Les dispositions de l'art. 59-1° ont donc un sens propre, elles se suffisent à elles-mêmes et sont indépendantes des dispositions de l'art. 59-2°.

L'art. 59-2° frappe les actes relevant des professions soumises à l'impôt cédulaire ; il n'est donc pas nécessaire qu'on ait

Source : BIU Cujas

pendantes l'une de l'autre. Tout acte, même isolé, qui relève des professions soumises à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux est passible de la taxe sur le chiffre d'affaires.

affaire à un professionnel c'est-à-dire à une personne faisant métier d'effectuer des opérations de ce genre. Comme, d'après la jurisprudence admise, l'impôt cédulaire ne frappe que les bénéfices, qui résultent de l'exercice de la profession, non les actes faits accidentellement par un non professionnel, le champ d'application de la taxe sur le chiffre d'affaires est, ici encore, plus large que celui de l'impôt cédulaire. Par exemple, une personne s'interpose occasionnellement entre deux autres, dont l'une cherche à acheter et l'autre à vendre un certain objet, et perçoit une gratification; cette personne sera passible de la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de cette gratification. parce qu'elle accomplit un acte, qui relève des professions soumises à l'impôt cédulaire; un acte de courtier et que le courtier est un commerçant. Cette personne tout en étant soumise à la taxe sur le chiffre d'affaires échappera néanmoins à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, parce qu'elle ne fait pas profession de courtier et qu'elle a fait seulement d'une façon accidentelle un acte, qui relève de cette profession. Il va de soi d'ailleurs que les applications les plus fréquentes de la taxe sur le chiffre d'affaires, en vertu des dispositions de l'art. 59-2°, viseront des contribuables, qui sont à la fois imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires et imposables à l'impôt cédulaire, en qualité de commerçants. Il importe de ne pas confondre l'assujettissement à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui est seul à considérer, avec l'assujettissement à la patente. En effet, la patente a un champ d'application plus large; elle s'applique notamment à certaines professions libérales, de sorte qu'on peut être patentable sans être imposable à la cédule des bénéfices commerciaux (ex: avocat, architecte, etc.,)

Rappelons que sont imposables à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, les commerçants, les industri-

Source : BIU Cujas

Les personnes qui sont imposables à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux sont, en principe, imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires

els, même au cas assez rare où leur profession n'a pas un caractère commercial, enfin, d'après la jurisprudence administrative, les personnes qui, sans exercer une profession commerciale au sens juridique du mot, exercent une profession, dont l'analogie avec les professions commerciales est manifeste.

Toutefois, ce principe général soulève, dans l'application, d'assez grosses difficultés, qui tiennent à l'incertitude où l'on est, dans certains cas d'espèce, de savoir exactement si le contribuable est passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, ce qui entraîne d'office assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires, ou bien s'il n'est pas passible d'un autre impôt cédulaire.

Difficultés que peut présenter l'application de ce principe

La difficulté se présente dans certains cas, où il peut y avoir doute sur le point de savoir si l'impôt cédulaire applicable est: 1° l'impôt sur les bénéfices industriels ou l'impôt sur les bénéfices agricoles, 2° l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, 3° l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ou l'impôt sur les traitements et salaires.

Cas où il peut y avoir doute sur le point de savoir si l'impôt cédulaire applicable est l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou l'impôt sur les bénéfices agricoles.

Tous les contribuables, qui relèvent de la cédule des bénéfices agricoles, c'est-à-dire tous les cultivateurs, qui se bornent à l'exploitation de leur domaine et à la vente des produits récoltés sur ce domaine ne sont pas des commerçants, aux termes du Code de commerce, et sont taxés, non à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, mais à celle des bénéfices agricoles. Le cultivateur, qui vend son blé ou son foin ou les animaux nés sur son exploitation, est uniquement un agriculteur, et échappe à la taxe sur le chiffre d'affaires. Au contraire, est commerçant, et par conséquent assujetti à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur le chiffre d'affaires, celui qui vend des produits agricoles d'achat. Ainsi le fruitier, le marchand, qui achète aux Halles des légumes et qui les revend en boutique, rentre dans la catégorie des commerçants imposables, et

Source : BIU Cujas

à la taxe sur le chiffre d'affaires et à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cas où le contribuable exerce simultanément deux ordres d'activité.

Certains cas délicats se présentent, lorsque le contribuable exerce simultanément les deux ordres d'activité, lorsque, par exemple, un cultivateur vend à la fois les produits de son exploitation et des produits d'achat. Dans ce cas on devra généralement considérer qu'il cumule deux professions distinctes et qu'il est assujetti pour chacune d'elles à une cédule différente. Pour la vente de ses propres produits, il ne paiera que l'impôt sur les bénéfices agricoles ; pour les bénéfices qu'il réalise sur la revente des produits de ses achats, il sera cotisé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et par là même ces dernières opérations seront soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cas où les opérations commerciales faites à titre subsidiaire, n'enlèvent pas au contribuable son caractère d'agriculteur.

Dans certains cas cependant, il y aura lieu de faire intervenir la notion d'accessoire et de considérer que des opérations de nature commerciale, faites à titre subsidiaire, n'enlèvent pas à l'intéressé sa qualité exclusive d'agriculteur. Une jurisprudence très nette s'est établie, notamment en ce qui concerne les éleveurs, les nourrisseurs, les emboucheurs, c'est-à-dire ceux qui achètent de jeunes animaux pour les revendre après les avoir élevés, ou des bêtes maigres pour les revendre après les avoir engraissées. L'agriculteur qui nourrit les animaux uniquement avec les fourrages de son exploitation, demeure exclusivement agriculteur et n'est pas soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires, comme n'étant pas soumis à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Est, au contraire, un éleveur professionnel, c'est-à-dire un commerçant, celui qui se livre à l'élevage ou à l'engraissage du bétail, uniquement ou principalement avec des éléments achetés au dehors. Enfin, conserve la qualité d'agriculteur, celui qui utilise principalement les fourrages de l'exploitation, alors même qu'à titre subsidiaire et pour parer au déficit de sa récolte, il complète l'insuffisance de ses propres approvisionnements au moyen de four-

Source : BIU Cujas

rages d'achat (quest. Dessein, Ch. déb. parl. 1925, p. 1778). Jurisprudence très nette en ce qui concerne les éleveurs de chiens (question du 2 février 1922) de Moutons (quest. Escoffier, Ch. déb. parl. 1924, p. 4873.), les emboucheurs, les laitiers nourrisseurs (quest. Jouzin, Ch. déb. parl. 1924, p. 112) et les éleveurs de chevaux (quest. Stresemane, Ch. déb. parl. 1924, p. 7) Cette jurisprudence a perdu un peu de son intérêt depuis la création de la taxe d'abatage, qui a remplacé, pour les ventes de bestiaux, la taxe sur le chiffre d'affaires ; mais comme cette taxe ne concerne que les animaux de boucherie, la jurisprudence antérieure reste en vigueur, en ce qui concerne les éleveurs de chevaux.

Cas où l'agriculteur se livre sur son domaine à des opérations relevant de l'industrie agricole. Distinction établie par la jurisprudence.

Un autre cas délicat, où l'on peut hésiter sur la détermination de la cédule à laquelle l'intéressé est imposable, est celui où l'agriculteur se livre sur son domaine à des opérations relevant de l'industrie agricole. Sur ce point, la jurisprudence fait la distinction suivante. Il y a certaines opérations de transformation, qui ne doivent pas être considérées comme de véritables opérations industrielles, mais qui font partie de l'exercice normal de la profession agricole. Ainsi, c'est une opération agricole de transformer les pommes ou le raisin en cidre ou en vin, le lait en beurre, avec le matériel de la ferme. L'opération ne revêtira un caractère industriel que si elle est faite dans des conditions techniques telles qu'on se trouve en présence, non plus d'une exploitation rurale, mais d'une véritable usine, d'une véritable fabrique. Le premier point auquel il faudra s'attacher ici, c'est donc l'importance et la nature de l'outillage. S'il s'agit d'un outillage mécanique, qui dépasse sensiblement l'importance du matériel, dont se sert un exploitant ordinaire, affectation d'un atelier ou d'un personnel spécial aux opérations, etc, il y aura exercice d'une industrie agricole, qui relèvera de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. D'autre part, il y a des opérations qui, même pratiquées par l'agriculteur et appliquées à des produits du

Source : BIU Cujas

domaine, ne peuvent pas être considérées comme rentrant dans les usages de la profession agricole. Il en est ainsi lorsque, par exemple, un cultivateur de betteraves fabrique lui-même du sucre lorsqu'un exploitant de forêts annexe à son exploitation une scierie mécanique (question Bonnevay, Ch. dép. déb. parl. 1922 p. 3013) Toutes les fois que les opérations auront un caractère nettement industriel, soit à raison de leur nature, qui déborde en quelque sorte le cadre de l'activité agricole, soit à raison du caractère technique et de l'importance du matériel mis en œuvre, on considérera qu'il y a exercice d'une double profession, profession agricole, d'une part, profession industrielle, d'autre part; la profession industrielle donnant lieu à l'application de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et par là même à l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires. Dans ce cas, il faudra souvent procéder à des ventilations assez délicates pour isoler du bénéfice agricole, le bénéfice commercial imposable à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et d'autre part pour dégager le chiffre d'affaires, sur lequel portera la taxe, puisqu'elle ne peut atteindre les opérations purement agricoles.

En principe les coopératives de production agricole ne sont pas soumises à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, par suite à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Une autre situation délicate qui intéresse également la cédule des bénéfices agricoles, est celle des coopératives de production agricole. En principe, les coopératives de production, sont soumises au même régime fiscal que les entreprises industrielles ordinaires; ce sont, en effet, des entreprises qui ont pour objet de tirer des bénéfices de la production et de la vente de certains articles, et de répartir ces bénéfices entre leurs sociétaires, suivant des règles déterminées. Une coopérative de production qui se livre à des fabrications industrielles sera taxée comme entreprise de manufacture, c'est-à-dire comme exploitation commerciale, au sens du Code de Commerce, et assujettie à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur le chiffre d'affaires. Constituent d'ailleurs des opérations industrielles, des opéra-

Source : BIU Cujas

tions, qui tout en conservant une certaine connexion avec l'agriculture, ne rentrent pas cependant dans la pratique agricole; ainsi les coopératives de sucrerie ou de distillerie de grains ou de betteraves sont des exploitants industrielles, de par la nature de leurs opérations. Toutefois, les coopératives agricoles de production c'est-à-dire celles qui ne se livrent qu'aux opérations habituelles de la pratique agricole, échappent à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, partant, à la taxe sur le chiffre d'affaires, à raison de leur caractère agricole. Nous avons vu que l'exploitant, qui se borne à traiter et à vendre les produits de son exploitation, n'est pas un commerçant. La jurisprudence admet que, lorsque plusieurs exploitants se groupent pour traiter en commun les produits de leur domaine et pour les vendre, leurs opérations conservent leur caractère agricole, et ne comportent pas davantage l'application de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Quand plusieurs cultivateurs se réunissent pour fonder une coopérative laitière qui rassemble le lait de leurs troupeaux et en assure la distribution à leur clientèle, cette activité ne sort pas des limites du travail agricole, peu importe qu'ils s'y livrent individuellement ou collectivement. Elle n'est donc pas passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La coopérative, qui ne met pas en œuvre uniquement les produits de l'exploitation de ses membres est assujettie à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Il en sera autrement toutefois, si la coopérative de production, au lieu de mettre en œuvre et d'écouler uniquement les produits qui lui sont livrés par ses membres, en achète également pour les revendre. Si, par exemple, une coopérative fromagère ne se borne pas à ramasser le lait fourni par ses adhérents, mais en achète encore à des non-sociétaires, elle s'adonne, dans la mesure où elle achète du lait, à une exploitation commerciale, et elle doit l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et la taxe sur le chiffre d'affaires pour cette catégorie d'opérations.

Source : BIU Cujas

Les Coopératives de production qui, à raison de leurs installations, du matériel employé, peuvent être considérées comme de véritables manufactures sont assujetties à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Si ces deux points ne soulèvent pas de difficultés, il en va différemment d'une autre situation, fréquente dans la pratique. En général, une coopérative de production agricole, à raison de l'importance de ses installations et de la nature de son outillage, se présente comme une véritable manufacture agricole, et on peut se demander si les opérations auxquelles elle se livre, même si elles sont agricoles par nature, ne deviennent pas des opérations industrielles, à raison des conditions dans lesquelles elles sont effectuées. Jusqu'à ces derniers temps, le Conseil d'Etat ne tenait pas compte de cette circonstance, il considérait que quelle que soit l'importance de l'installation et la nature de l'outillage, une coopérative agricole de production garde toujours son caractère agricole et, par suite, n'est jamais passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et de la taxe sur le chiffre d'affaires. A vrai dire, les motifs sur lesquels la Haute juridiction a basé ses arrêts sont assez confus. Le Conseil d'Etat, en effet, y semble bien avoir commis une méprise et confondu la nature des coopératives de consommation et des coopératives de production, émettant au sujet de ces dernières des considérations qui ne pouvaient s'appliquer qu'aux premières. Dans ses premiers arrêts, il s'appuyait pour déclarer non imposable une coopérative de production agricole sur le fait qu'elle traitait uniquement avec ses sociétaires et qu'elle répartissait entre eux les bénéfices obtenus, au prorata des opérations faites par chacun avec la société, ne réalisant par suite, en tant que société, aucun bénéfice. Dans un arrêt plus récent, le Conseil d'Etat a fait intervenir une autre considération plus exacte. Cet arrêt qui est en date du 17 juillet 1925, concerne une coopérative de résiniers des Landes, le Conseil d'Etat l'a déclarée imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et partant, à la taxe sur le chiffre d'affaires, en se fondant sur les deux motifs suivants. Le premier, qui, en réalité, n'a rien à voir avec la question, c'est que la société réclamante ne distribuait pas ses bénéfices entre ses associés

Source : BIU Cujas

au prorata des opérations qu'ils faisaient avec elle, c'est-à-dire au prorata des produits qu'ils lui fournissaient, mais également au prorata des actions. L'autre argument, qui introduit dans la jurisprudence un point de vue nouveau et plus juste, c'est que, eu égard aux conditions particulières de l'exploitation, notamment à l'importance des installations, des bâtiments et du matériel, les bénéfices réalisés par la Société avaient le caractère de bénéfices industriels. La jurisprudence paraît donc fixée pour le moment en ce sens : ne sont pas imposables les coopératives de production agricole, lorsqu'elles se bornent à effectuer des opérations agricoles dans les conditions où un exploitant ordinaire pourrait les effectuer lui-même ; sont au contraire imposables les coopératives qui, à raison de leurs conditions de fonctionnement, de l'importance de leurs bâtiments ou de leur matériel technique, constituent une véritable manufacture agricole, revêtant un caractère industriel.

Cas où il peut y avoir doute sur le point de savoir si l'impôt cédulaire applicable est l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ou l'impôt sur les traitements et salaires. Les marchands de biens. Le régime de l'art. 39 de la loi du

Des difficultés s'élèvent également, aux confins de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et de celle des bénéfices des professions non commerciales. La loi a tranché elle-même récemment une première difficulté, en ce qui concerne les marchands de biens. Leurs opérations sont, par nature, des opérations civiles qui, normalement, auraient dû relever de la cédule des bénéfices des professions non commerciales, et comporter par conséquent exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'art. 39 de la loi du 13 juillet 1925 a décidé que les opérations des marchands de biens, c'est-à-dire de ceux qui interviennent, soit comme intermédiaires dans des acquisitions d'immeubles, soit directement pour acheter des immeubles en vue de les revendre, seraient réputées opérations commerciales, et que, par suite, elles seraient soumises, et à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et à la taxe sur le chiffre d'affaires. De plus, le même article fait des marchands de biens des sortes d'agents d'affaires réglementés, qui doivent faire une déclaration d'existence, tenir deux répertoires,

Source : BIU Cujas

13 Juillet 1925

où ils inscrivent, sur l'un, toutes leurs opérations en qualité d'intermédiaires, sur l'autre, toutes les opérations faites pour leur compte personnel, et enfin subir le droit de communication de l'Enregistrement, qui peut exiger la production sur place de tous leurs registres, pièces de dépense et de comptabilité, etc.., sans préjudice des autres contrôles, que peut comporter l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires ou celle de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

La situation des loueurs en meublé. Seuls étaient imposables les loueurs de profession. Indices qui pouvaient révéler que la location en meublé constituait un véritable métier.

Un autre point, sur lequel la jurisprudence a également récemment évolué, concerne la situation des loueurs en meublé. Jusqu'à ces derniers temps, il était admis que la profession de loueur en meublé ne relevait de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux que lorsqu'elle constituait l'exercice d'un véritable métier, ce qui pouvait se reconnaître à différents indices : 1° le loueur en meublé exploite un fonds de mobilier, destiné spécialement à meubler les chambres données en location. 2° : il fournit le service et possède un personnel domestique, attaché à l'établissement. 3° le propriétaire qui loue sa villa, s'est ménagé, soit une ou deux pièces particulières, soit un appentis, soit un petit pavillon annexe, de façon à s'y loger pendant la saison des vacances et à rendre disponibles les locaux, destinés à la location. Dans tous ces cas, il y a véritablement exploitation d'une entreprise de location en meublé, et le loueur était passible des deux impôts.

Au contraire, s'il s'agissait d'un particulier, qui louait, comme il arrive fréquemment, une ou deux pièces de son appartement, ou bien encore qui, sans fournir le service et sans s'être procuré des ameublements spéciaux en vue d'une location, a loué sa villa pour la saison d'été, son bénéfice était considéré comme bénéfice non commercial, ce bénéfice était taxé à la cédule des bénéfices non commerciaux, de sorte que le propriétaire ne subissait pas la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est encore la solution, donnée par un arrêté du

"Les Cours de Droit" 3 PLACE DE LA SORBONNE
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
L

Source : BIU Cujas

Conseil de Préfecture de la Gironde, en date du 21 Janvier 1924 (Sur cette jurisprudence, voir Question Murat, Chambre des Députés. Déb. Parl. 1922, page 4679)

La Cour de Cassation avait d'ailleurs une jurisprudence analogue; elle considérait comme non commerçant celui qui loue sa villa pour la saison des vacances et décidait que, du moment qu'il ne s'était réservé aucune surveillance particulière, il n'était pas obligé de produire le registre de police, que doivent avoir les loueurs en garni professionnels. (Cassation 16 février 1924).

Le Conseil d'État a déclaré que la location d'une villa meublée, même en dehors de tout agencement spécial, de toute fourniture de service était passible de la taxe sur le chiffre d'affaires et de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Cependant, par un arrêt du 5 Janvier 1923, le Conseil d'État, à propos d'une espèce concernant justement l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, a statué dans un sens entièrement opposé aux solutions précédentes; il a déclaré que la location d'une villa meublée, même en dehors de tout agencement spécial ou de toute fourniture de service, est une opération commerciale, qui donne ouverture et à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et au paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cet arrêt se base sur deux motifs: Tout d'abord, pour savoir si une profession est imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il ne faut pas se placer uniquement au point de vue du Code de Commerce il faut voir si la profession envisagée n'a pas des analogies étroites avec les professions commerciales. Les bénéfices réalisés par une personne, qui loue en meublé sa villa, sont comparables aux bénéfices qu'on peut retirer d'une exploitation commerciale. L'autre argument, qui a plus une valeur d'équité qu'une valeur juridique, c'est que la cédule des bénéfices des professions non commerciales, à laquelle le loueur en meublé se prétendait imposable, est seulement au taux de 6% (actuellement 7,20%) c'est-à-dire au même taux que l'impôt sur les salaires, qui frappe les revenus du travail, et qu'il est équitable de taxer au moins au tarif des bénéfices industriels et commerciaux, qui est de 9%, (9,60% depuis le double décime), des revenus qui ne sont pas des revenus du travail, mê-

Source : BIU Cujas

me pas des revenus mixtes, mais des revenus du capital qui, en bonne justice, devraient comporter l'application du tarif de 12 %.

Situation du particulier qui loue une ou deux pièces de son appartement.

Un point reste douteux, celui de savoir quelle est exactement la situation, au point de vue de l'impôt, du particulier qui loue simplement une ou deux pièces de son appartement, qu'il continue à occuper à titre principal. Il semblerait excessif de l'imposer à la cédule sur les professions industrielles et commerciales et à la taxe sur le chiffre d'affaires. Il n'y a pas encore de jurisprudence sur ce point particulier.

Les cliniques sont passibles de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires

La taxe sur le chiffre d'affaires a été également déclarée applicable aux cliniques, à la suite d'un arrêt de la Cour de Cassation du 12 novembre 1923, qui les considère comme des exploitations commerciales. L'administration, s'appuyant sur cet arrêt (1), estime que les cliniques sont imposables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur le chiffre d'affaires, sur l'ensemble de leurs bénéfices, sans qu'il y ait lieu de distinguer d'ailleurs entre la part rémunérant les soins médicaux, qui relèvent, en réalité, de l'exercice d'une profession non commerciale, et la part rémunérant les fournitures faites aux malades ou à leur famille (question Mistral. Ch. des dép. Déb. parl. 1924, page 3204)

L'administration prétend soumettre à la taxe sur le chiffre d'affaires les maisons d'éducation et d'enseignement, constituées sous forme de sociétés par actions.

Une autre difficulté s'est élevée au sujet des maisons d'éducation. Les œuvres d'enseignement ont indiscutablement un caractère civil; elles échappent donc par nature à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur le chiffre d'affaires et sont uniquement cotisables à l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales. Cependant, l'administration prétend soumettre à l'impôt sur les bénéfices commerciaux et à la taxe sur le chiffre d'affaires les maisons d'enseignement ou d'éducation constituées sous for-

(1) L'arrêt déclarait les cliniques entreprises commerciales, au sens de l'application de la loi sur les accidents du travail. L'administration lui a attribué une portée qu'il n'avait pas au point de vue fiscal

Source : BIU Cujas

me de sociétés par actions, parce que, en vertu de la loi du 1er août 1893, les sociétés par actions ont été déclarées commerciales à raison de leur forme, quelle que soit la nature des actes auxquels elles se consacrent. La même solution devrait être étendue aux établissements d'enseignement, constitués sous la forme de sociétés à responsabilité limitée, créées par la loi du 7 mars 1925, puisque ces sociétés sont également par leur forme des sociétés commerciales.

Objections que soulève la solution de l'Administration

Cette solution, qui aboutit à soumettre les établissements d'éducation à des régimes fiscaux différents, suivant la forme de l'entreprise, soulève de sérieuses objections. La première, c'est que le caractère commercial, qui a été conféré par la loi aux sociétés par actions, n'implique pas nécessairement que la profession exercée par elles soit une profession commerciale. (Voir sur ce point : Manuel de Lyon-Caen et Renault, n° 113 bis ; Traité de Lyon-Caen et Renault, Tome II, nos 1084 et suivants ; Traité de Thaller, n° 760) On peut concevoir une société à forme commerciale exerçant une profession, qui reste cependant civile par nature. D'autre part, le caractère principalement réel des impôts cédulaires implique qu'ils frappent la profession exercée, considérée en elle-même, abstraction faite de la personne de celui qui l'exerce. Il est évidemment contraire au vœu de la loi de considérer la profession enseignante comme commerciale, lorsqu'elle est exercée par une société par actions, et comme civile, lorsqu'elle est exercée par une société de personnes ou par un simple particulier.

On peut, en second lieu, opposer à la solution de l'administration une objection spéciale à la taxe sur le chiffre d'affaires. En effet, le texte de l'art. 59 déclare assujetties à l'impôt les personnes accomplissant des "actes, qui relèvent des professions assujetties à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux", c'est donc l'acte lui-même qu'il faut considérer, non pas la profession exercée, et encore moins la personnalité de celui qui l'exerce. Or, il est indiscutable que l'acte, qui consiste à donner l'enseignement, ne "relève" pas d'une profession

Source : BIU Cujas

commerciale et est civil par sa nature.

Les internats sont soumis et à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Des établissements d'enseignement il y a lieu d'ailleurs de distinguer les internats, qui se bornent à fournir le logement et la nourriture aux élèves et les font instruire à l'extérieur. Il y a là une exploitation commerciale qui motive l'application et de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les œuvres charitables n'y sont pas soumises.

Quant aux œuvres charitables, il est évident que, à moins qu'elles ne vendent des produits d'achat, elles ne sont passibles, ni de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ni de la taxe sur le chiffre d'affaires, puisqu'elles n'ont pas en vue de réaliser un bénéfice et que les ventes qu'elles peuvent effectuer des produits de leurs assistés n'ont pour objet que de les faire rentrer en partie dans leurs déboursés.

La situation des représentants de commerce au regard de l'impôt cédulaire et de la taxe sur le chiffre d'affaires

Une autre situation extrêmement délicate, qui a soulevé de nombreuses discussions, est celle des représentants de commerce. A vrai dire, elle n'intéresse pas seulement la délimitation à établir entre la cédule des bénéfices industriels et commerciaux et celle des bénéfices des professions non commerciales ; elle se trouve en quelque sorte au carrefour de trois cédules, de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, de la cédule des bénéfices des professions non commerciales et de la cédule des traitements et salaires.

Commissionnaires, courtiers et agents d'affaires receveurs de rentes passibles des deux impôts

La situation, au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires et au regard de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, des intermédiaires, c'est-à-dire de ceux qui interviennent pour faciliter la conclusion des affaires, soit qu'ils le fassent en leur nom personnel, soit qu'ils agissent en qualité de mandataires ou en toute autre qualité, ne donne lieu à aucune incertitude, lorsque le Code de commerce lui-même a rangé leur profession, d'une manière explicite, au nombre des professions de commissionnaire, de courtier, d'agent d'affaires, de receveur de rentes, etc... C'est seulement à un autre point de vue qui concerne la façon dont l'impôt doit être liquidé, c'est-à-dire la détermination du montant du

Source : BIU Cujas

chiffre d'affaires imposable, qu'il y a un intérêt majeur à savoir si l'on se trouve en présence d'un courtier ou d'un commissionnaire ou bien d'une personne qui opère pour son propre compte ; le courtier et le commissionnaire paieront l'impôt sur le montant de leurs commissions, tandis que les personnes qui achètent et qui revendent pour leur propre compte le paieront sur le montant total de leurs ventes.

Distinctions établies par la jurisprudence administrative en ce qui concerne les représentants de commerce.

Si la loi a déterminé la nature des professions de commissionnaire, de courtier ou d'agent d'affaires, elle n'a pas, par contre, défini la profession de représentant de commerce ; elle ne pouvait d'ailleurs pas le faire, parce que cette dénomination de "représentant de commerce" s'applique, en réalité, à des situations extrêmement dissemblables les unes des autres. La jurisprudence administrative a établi les distinctions suivantes :

1° Le représentant de commerce est au service d'une ou plusieurs maisons dont il est le salarié

1° Le représentant de commerce est au service d'une maison ou même de plusieurs maisons, qui fixent ses tournées de voyages, qui lui donnent des instructions précises, ne lui laissent aucune initiative et le remboursent de tous ses frais, quelle que soit d'ailleurs la façon dont elles le rémunèrent ; (peu importe que ce soit par des appointements fixes ou des remises proportionnelles aux ventes). Dans ce cas, on est en présence d'un louage de services ; le représentant de commerce est, en réalité, un salarié au compte d'une ou de plusieurs maisons ; il est donc passible de l'impôt sur les traitements et salaires, et non de celui sur les bénéfices industriels et commerciaux et, par conséquent, il ne doit pas la taxe sur le chiffre d'affaires.

2° Le représentant conserve une personnalité distincte de celle des maisons dont il assure la représentation.

2° Le représentant de commerce n'est pas attaché spécialement à une ou plusieurs maisons déterminées. Il se charge de représenter les commerçants, qui s'adressent à lui, il règle lui-même l'ordre de son travail, supporte lui-même ses frais généraux, conserve une personnalité professionnelle distincte de celle des maisons dont il assure la représentation. Il ne s'agit plus ici de louage de services, mais de louage d'ouvrage ; le représentant de commerce exerce une profession in-

Source : BIU Cujas

dépendante, et comme cette profession n'est pas une profession commerciale, il est passible de l'impôt sur les bénéfices des professions non commerciales, qui n'entraîne pas non plus application de la taxe sur le chiffre d'affaires.

3° Le représentant traite avec le client en son nom personnel, soit comme courtier, soit comme commissionnaire.

3°. Le représentant de commerce agit en son propre nom et sous sa responsabilité, soit de sa propre initiative, recevant personnellement des commandes, les transmettant à des maisons de son choix et prélevant indifféremment sa commission sur l'acheteur ou sur le vendeur ; soit encore, en vertu d'un mandat donné par une maison déterminée, maison traitant en son nom personnel avec le client. Dans ces cas, il devra la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'il sera passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, comme exerçant en réalité, au premier cas, la profession de courtier, et au second cas, celle de commissionnaire.

4° Le représentant achète pour les revendre des produits qui deviennent sa propriété commerciale.

4°. Enfin, le soi-disant représentant de commerce achète aux maisons qu'il est censé représenter, en vue de les revendre, des produits qui deviennent sa propriété personnelle. Dans cette hypothèse, il devra l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, non plus en qualité d'intermédiaire, courtier ou commissionnaire, mais en qualité de commerçant, agissant pour son compte. Et il devra l'impôt sur le chiffre d'affaires sur le montant de ses ventes, tandis qu'en qualité de courtier ou de commissionnaire, il ne l'aurait dû que sur ses commissions. (question Manant, Ch. des Députés. Déb. parl. 1924, page 2217). Il s'agissait d'un représentant de commerce, qui achetait pour le compte de marchands de vins en gros de petites caves particulières. Consultée sur sa situation au point de vue de la taxe sur le chiffre d'affaires, l'administration a répondu : "S'il achète pour son compte personnel "le vin des particuliers et s'il le revend ensuite aux maisons qui lui ont donné des ordres "d'achat, c'est un commerçant, qui opère pour "son compte. S'il exécute simplement des ordres, "sans devenir jamais propriétaire, c'est un re- "présentant de commerce, et il faudra voir en "quelle qualité il a agi : Courtier, ou agent sa-

Source : BIU Cujas

"larié des maisons, qui lui ont donné les or-
"dres".

Résumé de la jurisprudence en ce qui concerne les représentants de commerce.

Toute cette jurisprudence se trouve résumée dans la réponse à la question Lemire (Ch. des Dép. Déb. parl. 1925, page 2438) Cette réponse est ainsi conçue: "S'il prête son entremise pour l'achat et la vente des marchandises, "sans être lié par aucun engagement, et s'il perçoit indifféremment une commission de l'acheteur ou du vendeur, ou si, opérant sur l'ordre "et pour le compte des maisons, dont il place les "articles, il agit sous sa responsabilité, le contribuable, visé dans la question, doit être considéré "comme exerçant une profession commerciale, "et les profits qu'il en retire doivent par suite "être soumis à l'impôt sur les bénéfices indus. "triels et commerciaux. Dans ce cas, l'intéressé est, par voie de conséquence, imposable à la "taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant "total de ses commissions". En réalité, le représentant de commerce en l'espèce, agit comme commissionnaire et comme courtier. "Par contre, s'il opère pour le compte de ses mandataires, sans s'engager lui-même, et s'il est exclusivement rétribué par eux, le contribuable, "dont il s'agit, doit être regardé, s'il conserve "la liberté de ses agissements, comme exerçant "une profession non commerciale et les bénéfices qu'elle lui procure doivent être soumis "le cas échéant, à l'impôt qui atteint le revenu des professions de cette catégorie. Enfin, "s'il est lié par un contrat de travail aux mai. "sons qu'il représente, il se trouve de ce fait "exonéré de la contribution des patentes, le contribuable en cause doit être considéré comme un "employé desdites maisons et ses rémunérations, "qui ont alors le caractère de salaires, sont passibles de l'impôt sur les traitements et salaires, et dans ce dernier cas, ne soumettent pas "l'intéressé à la taxe sur le chiffre d'affaires."

Indices auxquels on pourra se référer pour décider si le représentant de commerce

S'il est relativement facile de poser des règles abstraites, leur application peut donner lieu dans la pratique à d'assez larges divergences d'interprétation entre le fisc et les intéressés. Les indices auxquels on pourra le plus utilement se référer sont les suivants: en premier lieu, y a-t-il ou n'y a-t-il pas entre le re-

Source : BIU Cujas

est ou non passible de la taxe sur le chiffre d'affaires.

1° Y a t.il ou non un contrat de travail ?

présentant de commerce et les maisons, pour le compte desquelles il opère, de véritable contrat de travail. L'existence de ce contrat de travail, même s'il est équivoque, pourra être déduite du fait que l'intéressé n'est pas maître de fixer ses voyages à son gré, que l'ordre de ses tournées lui est imposé par sa maison, que celle-ci prend à sa charge tous ses frais. En second lieu, l'intéressé est-il ou n'est-il pas soumis à la patente ? En effet, aux termes de l'art. 2 de la loi du 30 juin 1923, ne sont pas assujettis à la patente les voyageurs et les représentants de commerce," qui ne font aucune
" opération commerciale pour leur compte per-
" sonnel, et qui, même s'ils sont rémunérés
" par des remises proportionnelles, n'ont pas de
" personnalité commerciale distincte de celle des
" maisons qu'ils représentent". On pourra donc se prévaloir de la solution admise en matière de patente pour appliquer une solution analogue en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. En fait, l'administration considère comme non patentables, et comme n'étant pas imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires les représentants de commerce qui ont obtenu la carte d'identité professionnelle prévue par la loi du 8 oct. 1919. En troisième lieu, le représentant de commerce reçoit-il uniquement sa rémunération des maisons qui s'adressent à lui ou tire-t-il également une partie de ses bénéfices des acheteurs auxquels il repasse des articles des maisons qui il représente? Enfin, en quatrième lieu, le représentant de commerce a-t-il une personnalité commerciale propre, qui peut être attestée par le fait qu'il possède des locaux à son compte, qu'il emploie des commis, qu'il rémunère lui-même, ou encore qu'il délivre aux acheteurs des factures en son nom et assume, sous sa propre responsabilité, l'exécution des marchés.

2° Est-il ou non soumis à la patente ?

3° Est-il seulement rémunéré par ses acheteurs ou tire-t-il des bénéfices de ses acheteurs ?

4° A-t-il ou non une personnalité commerciale propre ?

Quelle est au regard de la taxe sur le chiffre d'affai-

Les difficultés que soulève la cédule des salaires et traitements concernent principalement les façonniers et les artisans. Elles viennent de ce que l'artisan et le façonnier ont une situation qui, au point de vue juridique, aussi

Source : BIU Cujas

res la situation des artisans et des façonniers, qui ne sont ni de véritables chefs d'entreprise, ni des salariés.

bien qu'au point de vue économique, n'est pas nettement définie. Il s'agit, en effet, de travailleurs, qui ne sont pas, à proprement parler, des salariés, puisqu'ils sont indépendants dans l'exercice de leur métier, et que d'autre part, il est difficile de les considérer comme de véritables chefs d'entreprise, comme de véritables "entrepreneurs de manufactures", suivant les termes du Code de commerce, c'est-à-dire comme des commerçants, parce que généralement ils travaillent seuls ou avec l'aide d'un ou deux auxiliaires, ne recourant que très peu à la main d'œuvre salariée, et que, d'autre part, leur travail est un travail manuel, exécuté de la même façon et dans les mêmes conditions que le travail d'un simple ouvrier.

Les caractéristiques de la profession d'artisan, d'après la Cour de Cassation (arrêt du 22 avril 1909)

La Cour de Cassation a eu l'occasion, au sujet de l'application de la loi sur les accidents du travail, de rechercher le criterium de la profession d'artisan, et elle l'a donnée de la façon suivante, dans plusieurs arrêts, dont le plus net est celui du 22 avril 1909 (D. 1909. 1. 114) L'artisan se caractérise 1° par ce fait qu'il n'achète et ne travaille que les matières premières, dont il a besoin pour l'exécution de commandes qui lui sont adressées - 2° par le fait qu'il tire son gain, pour la presque totalité, de son travail manuel, et qu'il ne spécule pas sur la matière première, à laquelle ce travail est appliqué - 3°, par le fait qu'il ne réalise pas la vente de ses produits, suivant les procédés qui sont en usage dans la pratique commerciale.

Il n'est d'ailleurs pas nécessaire, d'après le criterium, adopté par la Cour de Cassation, que le travail soit exclusivement manuel; l'emploi d'un outillage mécanique ne fera pas perdre à l'artisan son caractère, à condition que le rôle de cet outillage ne soit que secondaire par rapport à l'importance du travail manuel, qui doit être prédominant (ce qui est naturellement une question de fait)

Distinction du façonnier et de l'artisan

Le façonnier se distingue de l'artisan en ce sens qu'au lieu de travailler pour le public, il travaille à façon, (d'où son nom) exclusivement pour le compte d'un ou de plu-

Source : BIU Cujas

siens entrepreneurs qui lui fournissent la matière à travailler et lui paient le prix de la façon.

La loi de 1880 avait exonéré de l'impôt des patentes les professions artisanales.

L'artisan et le façonnier ne sont pas regardés par la jurisprudence civile comme des commerçants. Au point de vue fiscal, du temps de l'ancien impôt des patentes, qui a été supprimé en tant qu'impôt d'Etat par la loi du 31 juillet 1917, mais qui existe encore, au titre des impositions locales, sous forme de centimes additionnels à un principal fictif, les professions artisanales étaient comprises (et continuent d'être comprises, en ce qui concerne l'imposition locale) dans une série de professions modestes, complètement exonérées de la patente. La liste en était fournie par l'art. 17 de la loi du 15 juillet 1880; ce sont les pêcheurs, les savetiers, les chiffonniers; les marchands au crochet, les marchands de quatre saisons ne vendant que dans la commune de leur résidence, enfin "les ouvriers travaillant chez eux ou chez " des particuliers, soit à façon, soit pour leur compte et avec des matières leur appartenant, sans " autres auxiliaires que leur femme, leurs enfants " non mariés, ou un manoeuvre"; enfin, "les ouvriers en chambre avec un apprenti de moins " de 16 ans". Si la loi des patentes avait introduit toutes ces exceptions, c'est que notre ancien impôt des patentes, à l'inverse de l'impôt actuel sur les bénéfices industriels et commerciaux, frappait théoriquement tous les revenus professionnels; théoriquement, il était donc applicable, aussi bien aux revenus des salariés, des agriculteurs ou des fonctionnaires, qu'aux revenus des commerçants et des industriels. Si en fait, il n'en était pas ainsi, c'est parce que le législateur avait exclu, d'une façon précise, les fonctionnaires, les agriculteurs, les salariés et gens de service. Si les artisans et exploitants de petits métiers n'avaient pas fait l'objet d'une exemption particulière, ils seraient tombés normalement sous l'application de la patente.

Lorsque nos anciennes contributions ont été supprimées par la loi du 31 juillet 1917 et remplacées par les nouveaux impôts cédulaires, on a naturellement imposé les agriculteurs à la cédule des bénéfices des exploitations agricoles, on a

Source : BIU Cujas

La loi du 31 juillet 1917 sur les impôts cédulaires, a placé le revenu des artisans et des façonniers parmi les revenus des professions commerciales ou industrielles, en leur faisant toutefois un régime de faveur.

créé une cédule spéciale pour les revenus des professions non commerciales et on a imposé tous les commerçants et industriels à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux. Restait à régler la situation imprécise des artisans, des façonniers et des titulaires de toutes ces petites professions, qui n'étaient pas imposées, sous le régime de la patente, que les nouveaux impôts ne portaient pas, à l'inverse de l'ancienne patente, sur la nature de la profession, c'est-à-dire sur un signe extérieur, mais s'appliquaient au chiffre de revenu réalisé, il n'y avait aucune raison d'exonérer d'impôt par mesure générale, telles ou telles professions déterminées par leur nature, il suffisait de les faire bénéficier d'exemptions ou d'abattements à la base, de façon à exonérer plus ou moins complètement les bénéfices modiques. Ce qu'on pouvait se demander c'est s'il n'y avait pas lieu d'assimiler les artisans et les professionnels des petits métiers à des salariés et de les imposer à la cédule des traitements et salaires, ou s'il convenait, au contraire, étant donné qu'ils n'étaient pas tout à fait des salariés, puisqu'ils étaient indépendants dans leur exploitation, de les maintenir à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, en les y faisant profiter d'un régime de faveur. C'est à cette dernière solution que l'on s'arrêta finalement. Les professions, qui bénéficiaient autrefois de l'exonération de patente, furent déclarées imposables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, mais seulement pour la partie de leurs bénéfices qui dépassait 1.500 francs.

Il eût peut-être été plus simple de transférer immédiatement toute cette catégorie de redevables à la cédule des traitements et salaires. En tout cas, la situation qui leur était faite n'avait rien de particulièrement choquant, car ils ne supportaient qu'un impôt léger, étant donnée la modicité habituelle de leurs bénéfices. Ainsi, un artisan qui réalisait 6.500 francs de revenus était imposable à raison de la défalcation des premiers 1500 frs, et des abattements habituels de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, qui lui étaient appliqués sur le surplus, pour 2125 frs seulement, ce qui au taux

Source : BIU Cujas

de 8 %, tarif de l'impôt à cette époque, représentait une imposition de 90 francs.

L'art. 10 de la loi du 30 juin 1923 exclut de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux les professions à caractère artisanal de manière à les soustraire à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cette situation changea naturellement du tout au tout, lorsqu'on institua la taxe sur le chiffre d'affaires. En effet, du fait que tous ces contribuables étaient imposés à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, ils devenaient par là-même imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires, tandis qu'au contraire ils en auraient été exempts s'ils avaient été imposés à la cédule des traitements et salaires. D'où des protestations extrêmement vives, qui ont provoqué le vote de l'art. 10 de la loi de finances du 30 juin 1923. Cet article a exclu de la cédule des bénéfices industriels et commerciaux les petites professions à caractère artisanal, ainsi qu'un certain nombre d'autres petites professions, qui avaient été également soumises à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, pour les transférer à la cédule des traitements et salaires, où leur situation est infiniment plus avantageuse. En effet, les intéressés ne paient l'impôt que si leurs bénéfices dépassent le chiffre de 7.000 francs, qui est le minimum non imposable ; ce chiffre étant porté à 10.000, si le contribuable est marié et si sa femme n'a pas de revenus personnels, à 13.000 ou à 16.000 s'il a, en plus, un ou deux enfants, qui ne gagnent pas. D'autre part, étant cotisables à la cédule des traitements et salaires, ils n'acquittent plus la taxe sur le chiffre d'affaires.

Professions qui bénéficient des dispositions de l'art. 10 de la loi du 30 juin 1923

Aux termes de l'art. 10 de la loi de 1923 se trouvent dans cette situation : 1°, les ouvriers travaillant chez eux, soit à la main, soit à l'aide de la force motrice, que leurs instruments de travail soient ou non leur propriété, lorsqu'ils opèrent exclusivement à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants avec des matières premières fournies par ces derniers, et lorsqu'ils n'utilisent pas d'autre concours que celui de leur femme, de leurs père et mère, de leurs enfants et petits-enfants habitant avec eux, d'un apprenti de moins de 16 ans et d'un compagnon.

Cette rubrique concerne, comme on le voit, les façonniers, qui travaillent exclusive-

Source : BIU Cujas

ment à façon pour le compte d'industriels ou de commerçants.

2°- les artisans travaillant chez eux ou au dehors, qui se livrent principalement à la vente du produit de leur propre travail, et qui n'utilisent pas d'autre concours que celui des personnes énumérées au paragraphe précédent.

3°- la veuve de l'ouvrier et celle de l'artisan, travaillant dans les conditions prévues aux paragraphes 1 et 2 ci-dessus, lorsqu'elles continuent la profession précédemment exercée par le mari ;

4°- les personnes qui vendent elles-mêmes et pour leur compte, en ambulance, dans les rues, dans les lieux de passage et dans les marchés, des marchandises de faible valeur ou des menus comestibles, à la condition que ces personnes soient munies d'autorisations administratives et que les marchandises destinées à la vente soient transportées autrement que par véhicule automatique ou par voiture attelée ;

5°- les mariniers propriétaires d'un seul bateau, qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes.

6°- les chauffeurs et cochers, propriétaires d'une ou de deux voitures, qu'ils conduisent et gèrent eux-mêmes, à la condition que les deux voitures ne soient pas mises simultanément en service, qu'elles ne comportent pas plus de 4 places et que les conditions de transport soient conformes aux tarifs réglementaires.

7°- les pêcheurs se livrant personnellement à la pêche des poissons, crustacés, coquillages et autres produits de la mer ou d'eau douce.

Les dispositions du présent article sont applicables à partir du 1er Janvier 1922, sauf celles contenues dans les §1, 5 et 6, ci-dessus, qui auront effet à partir du 1er Janvier 1920.

Pour bénéficier des dispositions de l'art. 10, il faut exercer une profession visée

Le texte de l'art. 10 de la loi de 1923 est limitatif. Ne bénéficieront donc pas de l'exemption toutes les professions, si modestes soient elles, autres que celles visées dans les différents § de l'art. 10. Ainsi les colporteurs, c'est-à-dire les individus qui, dans la rue, à la terrasse des cafés, offrent des jumelles, ou des tapis sont passibles de la taxe sur le chiffre

Source : BIU Cujas

expressément par la loi

d'affaires (question Waron, 19 juin 1925, ch. des Dép. Déb. parl. 1925, p. 3426). La loi du 31 décembre 1921 a édicté que toutes les personnes qui font du commerce autrement qu'en magasin ou en boutique, devraient justifier à l'autorité de leur inscription au Registre du commerce ou bien produire une carte de commerce, qui ne leur est délivrée que moyennant dépôt de sommes suffisantes pour garantir l'acquittement de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires. De même encore, sera passible, comme ne rentrant pas dans les professions énumérées par l'art. 10 de la loi de 1923, le tâcheron ou sous-entrepreneur qui prend du travail à l'entreprise, pour en rétrocéder l'exécution (Sénat, Déb. parl. 1925. p. 973). Parmi les professions, qui ne rentrent pas dans celles énumérées par l'art. 10, on peut encore citer celle du voiturier, qui fait des transports de marchandises pour le public; ce voiturier ne peut être assimilé à un cocher ou à un chauffeur propriétaire d'une voiture affectée au transport des voyageurs, il n'est pas non plus un artisan son travail ne consistant pas à ouvrer la matière (Conseil d'Etat 26 juin 1925)

Il faut, de plus, que ces professionnels exercent leur profession dans les conditions exigées par la loi

En second lieu, il faut que les personnes qui exercent les professions visées par l'art. 10, remplissent exactement les conditions exigées pour avoir droit à l'imposition, dans la cédule des salaires et traitements.

1° ils ne doivent pas utiliser d'autres concours que ceux spécifiés par la loi.

1°. il faut que l'artisan n'utilise d'autres concours que ceux qui sont spécifiés. Ce qui implique que l'exploitation doit conserver strictement le caractère d'atelier de famille. Sera passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'artisan qui emploie deux compagnons, ou l'artisan qui emploie un compagnon et un apprenti de plus de 16 ans. Seront également imposables deux artisans associés; un menuisier, qui travaille avec trois frères auxquels il s'est associé; un artisan qui travaille avec son frère et deux apprentis, un artisan qui s'est associé son gendre et qui a un apprenti; ils seront imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires comme étant imposables à l'impôt sur les béné-

Source : BIU Cujas

fices industriels et commerciaux (Question Baudry d'Asson, Ch. des Dép. 1924, p. 893 - Question René Richard, 1925 p. 2431 - René Richard, Ch. des Dép. Déb. parl. 1925, p. 2356)

L'administration admet cependant une certaine tolérance.

L'administration admet cependant, par tolérance, que l'artisan, sans perdre le bénéfice de sa situation spéciale, pourra embaucher de la main d'œuvre supplémentaire dans les moments de presse, mais à deux conditions, c'est que d'abord le concours des auxiliaires en surnombre soit de courte durée, et ensuite qu'il n'ait pas un caractère périodique; qu'il reste accidentel et uniquement motivé par des circonstances exceptionnelles (Question Roulleau Dugage, Ch. des Dép. Déb. parl. 1924. p. 112)

2° ils doivent se livrer principalement à la vente des produits de leur travail

2° Il faut que l'artisan se livre principalement à la vente des produits de son propre travail. C'est là une question qui soulève d'assez grosses difficultés dans l'application, parce que certains points de fait sont délicats à apprécier.

a) Cas de l'artisan qui a acheté une matière première qu'il revend sous forme d'objet fabriqué.

Deux cas sont à envisager : Le premier est celui d'un artisan, qui a acheté des matières premières pour les travailler, et qui les revend, après les avoir ouvrées, sous forme d'articles fabriqués. Le bénéfice qu'il réalise dans cette opération peut provenir principalement de la plus-value donnée par le travail à la matière première. Par exemple, un petit artisan fabrique des jouets mécaniques qu'il découpe dans de vieilles boîtes de fer blanc; ce qu'il revend, c'est surtout le produit de son travail manuel. On est bien ici en présence d'un artisan, qui vend principalement le produit de son travail et qui, par conséquent n'est pas passible de la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'il est imposable à la cédule des traitements et salaires.

Il faut que la plus value de la matière première provienne pour la plus grande part du travail incorporé.

Il peut se faire, au contraire, que le bénéfice de l'opération résulte principalement de la revente de la matière première, à laquelle le travail incorporé n'a donné qu'un faible supplément de valeur; c'est le cas du boulanger. Le boulanger gagne plus sur la revente de la farine employée que sur le travail de panification; il n'est donc pas un artisan, au sens de l'art. 10 de la loi de 1923

Source : BIU Cujas

(question Souzin . Ch. des Dép. 1924. p. 8). S'il ne paie pas la taxe sur le chiffre d'affaires sur la vente du pain, c'est par suite d'une dérogation spéciale inscrite dans l'art. 60 de la loi; il sera, en tout cas, passible de la taxe pour la vente de ses pâtisseries, parce qu'il ne bénéficie pas de l'exemption, qui n'appartient qu'aux seuls artisans.

De même encore, sera considéré comme commerçant et non comme artisan "l'énoiseur" qui achète des noix en gros et qui les prépare pour les revendre ; il est certain que son bénéfice provient davantage de la revente du produit lui-même que du travail qu'il y a ajouté (Question Daumande . Ch. des Dép. 1924, p. 104)

N'est pas non plus un artisan, parce qu'il spécule davantage sur la valeur de la matière revendue que sur son propre travail, le bûcheron qui vend le bois qu'il a abattu (Question écrite. Ch. des Dép. 17 janvier 1925. p. 778).

b / Cas où l'artisan vend le produit de son travail et accessoirement des articles qu'il n'a pas fabriqués

L'autre cas à envisager est celui où l'artisan vend le produit de son travail et accessoirement fait commerce d'articles qu'il n'a pas fabriqués. C'est le cas du coiffeur, qui vend de la parfumerie, du photographe qui vend des plaques photographiques ou des accessoires, etc. L'administration exige, pour que l'imposition à la cédule des salaires et traitements puisse être obtenue, que ces opérations ne soient qu'un accessoire de la profession artisanale. Ainsi, sera considéré comme un commerçant, pour les ventes de parfumerie qu'il effectue, le coiffeur qui tient commerce de pommades, de dentifrices, de parfums, etc... Au contraire, sera maintenu dans la qualité d'artisan, le coiffeur, qui vend simplement des savons à barbe à ses clients, le savetier, qui vend des lacets de chaussures, le photographe qui vend à ses clients des cadres pour encadrer les portraits qu'il a faits (En ce qui concerne les photographes, Question Baudry d'Asson. Ch. des Dép. 1924, p. 1142)

L'Administration admet d'une manière générale, au bénéfice de l'imposition dans la cédule des salaires, l'artisan dont les ventes acces-

Source : BIU Cujas

soires de produits d'achat ne dépassent pas 20 à 25 % du chiffre d'affaires total. (Circul. de la Direction générale des Contrib. directes du 24 Juin 1924 (1).

Les opérations accessoires faites par l'artisan sont-elles passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'administration les assujettit à la taxe.

Une question assez délicate s'est d'ailleurs posée à ce sujet ; en admettant que l'importance des opérations accessoires soit assez réduite pour que l'artisan conserve néanmoins sa qualité artisanale, on peut se demander si ces opérations sont ou non passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. Dans le sens de la non-imposition, on peut faire valoir que le contribuable n'étant pas imposé, au titre professionnel, à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, doit par cela même être exonéré également de la taxe sur le chiffre d'affaires. En effet, la loi a imposé à la cédule des traitements et salaires, non-seulement les artisans, qui spéculent exclusivement, mais aussi ceux qui spéculent principalement sur ce travail, admettant par là que même pour leurs opérations accessoires, ils bénéficieraient également de ce régime fiscal de faveur, qui devrait aussi, semble-t-il, leur être étendu en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires. En sens inverse, on peut invoquer la règle de l'art 59, d'après laquelle tous ceux qui "occasionnellement" achètent pour revendre, sont passibles de l'impôt. C'est en ce sens qu'a décidé l'Administration. Les opérations accessoires telles que la vente de cadres par un photographe qui ne tient pas un commerce de cadres, à proprement parler, mais fournit le cadre aux personnes dont il fait le portrait, n'entraînent pas imposition à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, mais elles sont imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires, à moins et c'est là une tolérance de l'Administration, qu'elles n'aient qu'une importance minime.

3° Il faut que le travail de l'artisan ait un caractère surtout manuel.

3° Pour bénéficier du régime de l'art. 10 de la loi de 1923, il faut, en ce qui concerne les artisans, que leur travail ait un caractère surtout manuel, et que l'emploi d'une force mécanique quelconque n'ait lieu qu'à titre

(1) La même circulaire contient une liste des professions artisanales, qui a été établie d'accord avec les organisations professionnelles.

Source : BIU Cujas

purement subsidiaire. (question Reboul. Sénat 1925. p. 970)

En conséquence a été déclaré imposable à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, c'est-à-dire exclu de la qualité d'artisan, un entrepreneur de battage, bien qu'il n'employât d'autre concours que celui de ses trois fils, parce que le battage est une opération surtout mécanique (Question Gros, Ch. des Dép. 1924. p. 3208) Pour la même raison, n'est pas considéré comme artisan, le meunier, même s'il ne travaille qu'avec le concours des membres de sa famille, parce que son travail est mécanique. De même, n'est pas considéré comme un artisan, le bouilleur ambulant, qui se sert d'un alambic à grand rendement, parce que, dans ce cas, son travail a un caractère surtout mécanique et qu'il vend, en réalité, plus l'usage de son appareil que l'usage de son activité personnelle. (Question Paul Constant. Ch. des Dép. 1925. p. 2412)

Les façonniers peuvent opérer, soit manuellement, soit à l'aide d'un outillage mécanique.

Cette condition ne vise que les artisans proprement dits, qui travaillent pour le public, elle ne concerne pas les façonniers, pour lesquels la loi prévoit expressément qu'ils peuvent opérer, soit manuellement, soit à l'aide de la force motrice (art. 10 de la loi du 30 juin 1923 n° 1°)

4° Il faut que l'artisan n'use pas pour le placement de ses produits des procédés du commerce.

4° Enfin, il est nécessaire que l'artisan, pour conserver cette qualité et avoir droit aux avantages qui en découlent, n'use pas, pour le placement de ses produits, des procédés du commerce ordinaire. C'est ainsi qu'un artisan, qui emploie un voyageur de commerce pour placer sa marchandise, ne pourra pas invoquer le bénéfice de l'art. 10 de la loi de 1923 (question Péronne. Ch. des Dép. 1925, p. 2357). De même, ne pourrait pas se prévaloir de l'art. 10, l'artisan qui constituerait des stocks de matières premières disproportionnés aux besoins de ses commandes, parce qu'il se livrerait, en réalité, à une véritable spéculation sur la matière première.

Certaines exemptions sont prévues pour la taxe sur le chiffre d'affaires, par l'art. 60 de la loi du 25 juin 1920. Il importe de ne pas confondre les exemptions de l'art. 60 avec le

Source : BIU Cujas

fait de ne pas être assujetti à l'impôt. La loi de 1920 ayant défini dans son art. 59 quelles sont les catégories de contribuables imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires, il en résulte que toutes les personnes, qui n'appartiennent pas à ces catégories, ne doivent pas la taxe sur le chiffre d'affaires, sans que la loi ait besoin de le dire explicitement. Il va de soi qu'une personne, qui n'achète pas pour revendre, et qui est imposable à la cédule des bénéfices agricoles, à la cédule des salaires ou à celle des professions non commerciales, ne doit pas l'impôt sur le chiffre d'affaires. Il en est de même d'ailleurs, des personnes qui, exerçant des professions susceptibles d'être imposées à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, se trouvent, au titre de cette cédule, bénéficier d'une exemption particulière. Se trouvent notamment dans ce cas les sociétés d'habitations à bon marché, les sociétés de crédit immobilier présentant certaines conditions déterminées, les sociétés de bains-douches, les sociétés de jardins ouvriers, les sociétés de caution mutuelle, les sociétés de banques populaires, les banques coopératives des sociétés ouvrières de production, etc.... Toutes ces sociétés n'acquittent pas la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'elles sont exonérées en vertu d'exemptions spéciales, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

L'art. 60 de la loi de 1920 prévoit des dérogations et des exemptions. Ne pas confondre exonérations et exemptions.

1° Exonérations.

2° Exemptions

Les exemptions de l'art. 60 visent des cas tout différents ; elles concernent certaines opérations qui, normalement, auraient été frappées par la taxe sur le chiffre d'affaires, si elles n'avaient pas fait l'objet d'une exemption précise.

Les trois catégories d'exemptions.

On peut grouper ces exemptions en trois catégories : les unes s'expliquent par le désir de ne pas élever le prix de certaines denrées de première nécessité, les autres tiennent au fait que, dans les cas envisagés, il eut été impossible au contribuable, parce qu'il n'était pas maître de la fixation de ses prix, de reporter le poids de la taxe sur ses clients. Cette seconde catégorie d'exemptions montre d'une façon très nette que, dans l'intention du législateur la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt

Source : BIU Cujas

sur la consommation, puisqu'ici il s'agit d'exemptions motivées précisément par le fait que le redevable ne peut pas rejeter l'impôt sur le consommateur. Enfin un troisième groupe d'exemptions a pour objet d'éviter les surimpositions, c'est-à-dire qu'il vise un certain nombre d'opérations, qui acquittent déjà des impôts spéciaux.

Dans le premier groupe d'exemptions: celles qui ont pour but de ne pas augmenter le prix des denrées de première nécessité, figurent d'abord "les affaires concernant la vente du pain". Cette exemption ne s'explique pas seulement, du reste, par le souci de ne pas augmenter le prix du pain, mais aussi par le fait, qui se rattache au second ordre d'idées, que le pain peut être taxé par l'autorité municipale, de sorte que le boulanger, au cas de taxation, ne pourrait pas reporter le poids de la taxe sur ses clients. Les exemptions étant de droit strict, celle-ci ne s'applique pas à la pâtisserie; elle ne s'applique pas non plus à la vente du pain par les cantiniers, les restaurateurs ou les buffetiers. Par contre, elle s'applique à tous les articles, qui rentrent dans la catégorie du pain; pains de régime, pains de luxe, aussi bien pain ordinaire.

a) exemptions qui ont pour but de ne pas augmenter le prix des denrées de première nécessité.

La vente du pain

La loi du 24 décembre 1924, inspirée par le même désir de lutter contre l'enchérissement du pain, a étendu par son article 5 cette exonération aux "affaires de vente, d'importation et de courtage, portant exclusivement sur les grains de blé tendre et de seigle, destinés à la fabrication du pain". L'exemption ne vise que le blé tendre et le seigle; elle ne s'applique pas par exemple au riz ou au maïs; elle ne s'applique qu'aux grains et non aux farines. Enfin, il faut que le grain soit vendu, en vue de la fabrication du pain, ce qui exclut la vente à des fabriques de semoule et de pâtes alimentaires; on présumera d'ailleurs, faute d'indications contraires, que la vente a été faite en vue de la fabrication du pain.

Affaires de vente, d'importation et de courtage de blé et de seigle.

La seconde catégorie d'exemptions vise les opérations, dont le prix n'est pas librement fixé par le redevable, ce qui empêche la répercussion de l'impôt. Ce sont d'abord "les opéra-

Source : BIU Cujas

b) Exemptions visant les opérations dont le prix n'est pas librement fixé par le contribuable.

tions concernant la vente de produits monopolisés par l'Etat, ainsi que du papier timbré débité par l'Etat." L'exemption ne vise exclusivement que les produits monopolisés. Ainsi le débitant de tabac ne sera pas exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires pour les opérations de vente de boissons, de papeterie, d'articles de fumeurs, qu'il pourrait adjoindre à son débit. Ne sont pas considérés comme produits monopolisés les alcools d'industrie, bien que le régime, institué par l'art. 4 de la loi du 30 juin 1916, et prorogé depuis lors par des lois successives, oblige les distillateurs à ne les vendre qu'à un prix déterminé par l'Administration (Conseil d'Etat, 28 nov. 1924) Il ne s'agit pas, en l'espèce, a dit le Conseil d'Etat, d'un monopole, mais simplement du contrôle d'un prix dans l'intérêt du consommateur.

L'article 60. 3° exonère les affaires effectuées par les exploitants de services publics concédés, tenus d'appliquer des tarifs fixés ou homologués par l'autorité publique et soumises à ces tarifs. L'obligation d'appliquer des tarifs officiels met en effet les concessionnaires dans l'impossibilité de récupérer sur les usagers la taxe sur le chiffre d'affaires.

Bénéficient de cette exemption les entreprises de chemins de fer, de tramways, d'éclairage, de distribution d'eau, etc, en un mot, toutes les concessions de "services publics", c'est à dire de services d'intérêt général. L'Administration admet, du reste, que l'exemption est acquise à l'exploitant, même s'il n'applique pas le tarif maximum autorisé, bien qu'il ait dans ce cas une marge qui lui permettrait de récupérer l'impôt. Il ne faut pas confondre d'ailleurs le service public avec l'établissement public, c'est-à-dire, suivant la définition de la Cour de Cassation (28 octobre 1885 D.P. 85, I. 397) avec l'établissement "rattaché d'une façon intime à l'organisation administrative du pays". C'est à tort que l'Administration a contesté, tout d'abord, l'exonération des établissements thermaux affermés par l'Etat, comme Aix ou Vichy, pour la raison que ce ne sont pas des "établissements publics". Les services que rendent ces établisse-

Source : BIU Cujas

ments thermaux sont des services d'intérêt général qui concernent la santé publique.

"Par contre, il ne faut pas assimiler aux services concédés les entreprises simplement subventionnées, alors même qu'en échange de sa subvention, l'autorité publique se serait réservé le contrôle des tarifs. Sont imposables, par exemple, les compagnies de transports aériens subventionnées (Quest. Flandin, Ch. 1922 p. 3621)

Ne doivent pas davantage être assimilés aux services publics, c'est-à-dire aux services d'intérêt général, les services d'intérêt privé, c'est-à-dire les services, qui ont été institués, non par un contrat de concession de droit administratif, mais par un contrat de droit privé. Ainsi, si une commune autorise un boucher à se servir du titre de boucherie municipale, à la condition d'accepter que ses prix de vente soient contrôlés par la municipalité, on ne se trouve pas en présence d'un service public proprement dit, mais d'un contrat de droit privé, qui règle les rapports de la municipalité avec un commerçant particulier, et l'exemption ne sera pas applicable (Conseil de Préfecture de la Manche, 27 novembre 1924)

De même, une cantine ne constitue pas un service public, mais un service d'intérêt particulier, qui ne peut pas davantage se prévaloir des dispositions du 3° de l'art. 60. (Quest. Direaux, Ch. 1922 p. 2783). Ajoutons que l'exemption ne porte que sur les opérations mêmes qui sont "soumises à un tarif". Seront donc taxables les affaires réalisées par les compagnies de Chemins de fer dans leurs économats, dans les buffets des gares, etc.., les ventes de sous-produits par les Compagnies d'éclairage, les ventes de leurs excédents d'énergie par les compagnies de tramways électriques, etc..

Affaires effectuées par les agents de change, commissionnaires et courtiers, quand les tarifs des commissions

Le 4° de l'art. 60 concerne "les affaires effectuées par les agents de change, les courtiers maritimes, les courtiers d'assurances maritimes et autres personnes ou sociétés, mais exclusivement lorsqu'elles donnent lieu à des commissions ou courtages, fixés par des lois ou des décrets".

Cette exemption intéresse les agents de change, les courtiers maritimes, parmi lesquels

Source : BIU Cujas

Sont fixés par des lois ou des décrets.

on distingue les courtiers d'assurances et les courtiers interprètes ; elle intéresse enfin le Crédit foncier de France et les Sociétés de crédit immobilier, qui sont tenus de ne pas dépasser un certain maximum défini par la loi ou par des décrets en ce qui concerne l'intérêt et les commissions qu'ils prélèvent sur leurs opérations de prêts. Ici également l'exemption ne s'applique qu'aux opérations mêmes, dont le taux est fixé par un décret ou par une loi. Demeurent soumises à la taxe les opérations, dont l'intermédiaire est libre de fixer lui-même, à son gré, le tarif.

D'autre part, il faut qu'il s'agisse de tarifs de courtages ou de commissions, fixés par des lois ou des décrets. Les exemptions étant de droit étroit, celle-ci ne saurait être étendue, au cas où l'acte qui a fixé le tarif est autre qu'une loi ou un décret. On s'est demandé cependant s'il ne fallait pas assimiler aux décrets les arrêtés ministériels, vu qu'ils émanent eux aussi de l'autorité gouvernementale (Besson n°46). Cette assimilation n'a pas été admise par l'Instruction Générale du 29 août 1920, qui s'en tient à la lettre du texte. Par conséquent, demeurent imposables les opérations, dont les tarifs de courtage ont été fixés par un arrêté ministériel ; par exemple, les opérations d'estimation des courtiers inscrits ou assermentés pour les marchandises déposées dans les magasins généraux ou encore les opérations d'expertise auxquelles ils procèdent pour les ventes publiques, les tarifs de courtage en étant fixés par le Ministre du Commerce (art. 8 de la loi du 18 juillet 1866) et, à plus forte raison, toutes celles, dont les tarifs ont été réglés par des actes de l'autorité locale. C'est le cas des opérations des bureaux de placement, dont les tarifs sont contrôlés par l'autorité municipale ; des opérations d'une boucherie municipale, alors même que le boucher agirait non pas pour son compte personnel, mais en qualité de simple mandataire rémunéré par une commission sur les ventes, le taux de cette commission étant en effet déterminé, non par une loi ou un décret, mais par un acte de l'autorité lo-

Source : BIU Cujas

cale. De même encore, ne peut invoquer le bénéfice de l'exemption une cantine militaire, parce que les tarifs des consommations sont fixés par le Conseil d'administration du régiment, qui ne constitue pas une autorité publique.

Exemptions concernant des opérations soumises à des impôts qui tiennent lieu de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les exemptions suivantes concernent des opérations soumises à d'autres impôts, qui tiennent lieu de la taxe sur le chiffre d'affaires.

a) affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de bourses de valeurs.

L'exemption prévue par le 5° de l'art. 60 vise "les affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de bourses de valeurs, édicté par l'art. 28 de la loi du 28 avril 1893.

L'impôt sur les opérations de bourse dans les Bourses de valeurs est un droit de timbre de 0,60 pour 1000 fr. qui s'applique aux opérations au comptant et aux opérations à terme, et qui est dû, tant par l'acheteur que par le vendeur. Ces opérations étant soumises à un droit spécial, on a jugé qu'il n'y avait pas lieu de les surimposer et elles bénéficient de l'exemption de la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'exemption ne profite pas à l'intermédiaire entre l'agent et le donneur d'ordre.

Cette exemption profite, d'une part, au donneur d'ordre, c'est-à-dire au vendeur de titres et d'autre part, à l'agent qui effectue l'opération ; agent de change en Bourse, coulissier sur le marché en banque. Toutefois, elle ne profite pas à l'intermédiaire, qui met en relations l'agent ou le coulissier qui opèrent en Bourse ou sur le marché en Banque, et le donneur d'ordre. Ainsi, si une personne qui veut vendre des titres en Bourse, s'adresse à une agence d'une Société de crédit, le vendeur de titres ne supportera pas la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de sa vente ; l'agent de change qui les négociera en Bourse ne la supportera pas non plus sur le montant de ses courtages ; par contre, la Société de Crédit qui a transmis l'ordre de son client à l'agent de change, si elle a exigé une commission pour ce service, devra la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de cette commission.

Source : BIU Cujas

b) affaires assujetties à l'impôt sur les opérations de bourses de marchandises.

Le 6e de l'article 60 s'applique aux "affaires assujetties à l'impôt sur les opérations des Bourses de Commerce, édicté par les articles 11 de la loi du 13 juillet 1911 et 9 de la loi du 27 février 1912, à l'exclusion de celles qui déterminent l'arrêt de la filière".

Le procédé de la filière.

On a voulu, en 1911, assujettir les opérations qui se traitent dans les Bourses de marchandises à un impôt équivalent à celui qui frappe les opérations traitées dans les Bourses de valeurs. Dans les bourses de marchandises, les opérations se déroulent suivant un procédé particulier, qu'on appelle le procédé de la filière : la personne qui y introduit des marchandises se fait délivrer un petit carnet, qu'on appelle la filière, qui contient le nom de l'opérateur, la désignation exacte de la nature de la marchandise, de son type de bourse, de sa quantité et de la case dans laquelle elle est entreposée dans les Magasins généraux. Cette filière se transmet par voie d'endossement; le premier vendeur l'endosse à son acheteur, qui l'endosse à l'opérateur suivant, lorsqu'il revend lui même la marchandise, de sorte que la filière circule de mains en mains, jusqu'au moment où elle arrive entre les mains d'une personne, qui l'arrête, c'est-à-dire qui déclare son intention de prendre livraison. Toutes ces opérations, à l'exception de celle du premier vendeur qui introduit la marchandise en Bourse, et de celle du dernier acheteur, qui se fait fournir livraison, sont des opérations fictives, qui se règlent, à l'échéance du terme, par voie de simples différences en plus ou en moins. Acquittant un impôt spécial, elles sont dispensées de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cet impôt spécial est perçu d'après les mentions du répertoire, à la tenue duquel sont astreints les professionnels qui opèrent en Bourse, et qu'ils doivent communiquer à l'administration de l'Enregistrement. Si par hasard un non-professionnel, c'est-à-dire une personne non astreinte à la tenue du répertoire participe exceptionnellement à une des opérations, qui donnent lieu à la circulation de la filière, le § 6 de l'art. 60 décide que ce non professionnel devra la

Source : BIU Cujas

taxe sur le chiffre d'affaires, mais que cette taxe sera réduite en la circonstance au même taux que l'impôt sur les opérations de Bourse, acquitté par les professionnels.

D'autre part, comme on ne voulait pas créer une situation de faveur au négociant qui s'approvisionne dans une Bourse de Commerce, par rapport à celui qui s'approvisionne sur le marché libre, où la marchandise est grevée de la taxe sur le chiffre d'affaires, à la charge du vendeur, le législateur a décidé que l'opération, qui détermine l'arrêt de la filière, c'est-à-dire l'opération, qui marque le terme de la circulation de la marchandise, ne bénéficierait pas de l'exemption, qui s'applique à toutes les autres opérations, et qui elle acquitterait la taxe sur le chiffre d'affaires. De cette façon, la situation du négociant, qui s'approvisionne, soit en Bourse, soit sur le marché libre, est toujours la même au point de vue des charges fiscales, puisque le dernier vendeur en Bourse, c'est-à-dire celui dont la vente aboutit à la livraison est grevé de la taxe sur le chiffre d'affaires, de même que le vendeur qui vend sur le marché libre.

C) affaires effectuées par les fabricants ou importateurs de produits pharmaceutiques.

Le 7° de l'art. 60 intéresse "les affaires effectuées par les fabricants ou importateurs et portant sur des produits pharmaceutiques, sur lesquels est perçu l'impôt de 10% institué par l'art. 16 de la Loi du 30 décembre 1916.

"Cette exemption concerne, suivant les termes mêmes du texte, les fabricants et les importateurs de "Spécialités" pharmaceutiques, elle ne s'applique donc pas aux opérations des marchands en gros ou aux opérations au détail faites par les pharmaciens. Les exemptions étant de droit étroit, cette exemption est restreinte aux spécialités pharmaceutiques, frappées par la Loi de 1916 d'un impôt spécial, elle ne s'applique pas, le texte ayant omis de le dire, aux eaux minérales, qui ont cependant été, elles aussi, frappées d'un impôt spécial par l'art. 15 de cette même loi du 30 décembre 1916.

D'après le 8° de l'art. 60, bénéficient également de l'exemption les affaires effectuées

Source : BIU Cujas

d. Affaires effectuées par les Sociétés de capitalisation.

par les Sociétés de capitalisation et assujetties à l'impôt, établi par l'art. 38 de la Loi du 25 juin 1920.

La Loi de 1920 a soumis, en effet, les Sociétés de capitalisation à un droit de timbre de 2 francs par 1.000 francs de capital promis; le taux de ce droit a été calculé en considération de ce qu'il devrait également tenir lieu pour ces Sociétés de la taxe sur le chiffre d'affaires, dont elles seraient exonérées.

e) Affaires effectuées par les Compagnies d'assurances.

Sont aussi exonérées, d'après le 9° de l'art. 60, les "affaires effectuées par les Sociétés ou Compagnies d'assurances et tous autres assureurs, quelle que soit la nature du risque assuré et qui sont soumises aux taxes de timbre et d'enregistrement", édictées par toute une série de lois antérieures énumérées au texte, et en particulier par l'art. 39 de la loi du 25 juin 1920. La loi du 25 juin 1920 a augmenté, sauf pour les entreprises d'assurances sur la vie, le taux des droits d'enregistrement, qui frappaient toutes les entreprises d'assurances, de façon à tenir compte de l'exemption qui leur était accordée, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. L'exemption, dont profitent les Sociétés d'assurances et assureurs, qui font des opérations autres que les opérations d'assurances sur la vie, s'explique donc par le désir d'éviter une double imposition. Quant aux entreprises d'assurances sur la vie, on ne peut donner d'autre motif de la faveur qui leur est faite, que le désir d'encourager cette forme d'assurances, motif qui vaut également pour les assurances mutuelles agricoles, puisqu'elles sont exonérées par la loi du 4 juillet 1900 et de droits de timbre et de droits d'enregistrement.

L'exemption ne s'applique pas aux rémunérations des agents d'assurance.

L'exemption concerne d'ailleurs uniquement les opérations des assureurs ou des Sociétés d'assurances, elle ne s'étend pas aux rémunérations des agents d'assurance. L'agent d'assurance sera ou ne sera pas passible de la taxe sur le chiffre d'affaires sur ses rétributions selon les conditions dans lesquelles il opère. La question se présente pour lui à peu près de la même façon que pour le représentant de commerce. S'il s'agit d'un courtier d'assurances proprement dit, qui met en rap-

Source : BIU Cujas

port les personnes qui désirent s'assurer, et les compagnies sans avoir reçu de ces dernières un mandat de les représenter, ce courtier est un commerçant passible, comme tel, de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, par suite, de la taxe sur le chiffre d'affaires. S'il s'agit, au contraire, d'un agent, qui a vis à vis de la Compagnie pour laquelle il opère la situation de véritable salarié n'ayant aucune indépendance dans l'exécution de son travail et recevant, par exemple, un traitement fixe, en plus de ses remises, il est imposable à la cédule des traitements et salaires, et, partant, n'est pas soumis à la taxe sur le chiffre d'affaires. Si enfin, il s'agit d'un représentant, qui opère pour le compte et sous les ordres d'une compagnie déterminée, mais en conservant dans l'exécution de son travail une indépendance et une individualité suffisantes pour qu'on ne puisse pas le considérer comme un salarié, cet agent exerce une profession non commerciale, il est imposé à la cédule des bénéfices non commerciaux et, par là même, il n'est pas imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires.

f.) Affaires effectuées par les entrepreneurs de spectacle

L'exemption inscrite sous le 10° de l'art 60 a trait aux "affaires effectuées par les entrepreneurs de spectacles et autres attractions et divertissements assimilés et soumis à la taxe instituée par l'art. 13 de la loi du 31 décembre 1916, modifié par les art. 92 et suivants de la présente loi".

Toutes les opérations des entreprises de spectacle, soupers dansants, dancings, combats de coqs, etc, etc, sont frappées d'un impôt spécial et échappent pour cette raison à la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette exemption ne concerne d'ailleurs que les recettes réalisées dans l'exploitation de l'établissement (y compris droits de vestiaire, location de tabourets, etc..) et non les profits accessoires provenant des redevances versées par la personne à laquelle l'entreprise a affermé l'exploitation d'un buffet, la vente des programmes, ou encore celle des bonbons et de la limonade (C. de préfect. de la Seine, 21 décembre

Source : BIU Cujas

1922). En vertu du principe que : exemption vaut imposition, les réunions exemptées par exception, de l'impôt spécial sur les spectacles parce qu'elles sont organisées par exemple, données dans un but éducatif ou sportif, bénéficient par cela même de l'exemption à la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette exemption a été étendue aux opérations des jeux dans les cercles et casinos, que l'art. 48 de la loi du 30 juin 1923 a également frappées d'un impôt particulier.

g) Affaires effectuées par les entrepreneurs de voitures publiques de terre et d'eau.

L'exemption prévue par le 11° de l'art. 60 s'applique aux "affaires effectuées par les entrepreneurs de voitures publiques de terre et d'eau ou les loueurs de voitures partant d'occasion ou à volonté et soumises aux taxes édictées" par un certain nombre de lois précédentes, que le texte énumère. Cette exemption ne vise pas les compagnies de chemins de fer ou d'autobus, qui sont exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, non en vertu du 11° de l'art. 60, mais en vertu du 3° du même article qui concerne les affaires effectuées par les exploitants de services publics concédés. L'exemption du 11° intéresse les opérations de transport par voitures publiques c'est-à-dire mises à la disposition du public moyennant rétribution, parce que ces opérations sont atteintes par des taxes spéciales. Il y a, d'une part, un impôt, spécial, qui remonte à la loi du 25 mars 1817 et qui ne s'appliquant pas, pour cause, aux voitures automobiles, porte uniquement sur les voitures à traction animale et servant au transport des voyageurs ; il y a d'autre part, un impôt sur les automobiles qui frappe à la fois les voitures qui servent au transport des personnes et celles qui servent au transport des marchandises, sans que l'on s'attache au point de savoir s'il s'agit d'une voiture publique, c'est-à-dire mise à la disposition de tout le monde, ou d'une voiture à l'usage exclusif de son propriétaire. Il est admis que l'exonération du 11° s'applique aussi bien aux transports publics, effectués par voitures automobiles qu'à ceux qui sont effectués par voitures à traction animale. Mais il résulte des différences qui existent entre les deux impôts, que pour le transport des marchandises

Source : BIU Cujas

il n'y aura pas exemption de la taxe sur le chiffre d'affaires, lorsque ce transport est effectué par voitures à traction animale, parce que l'impôt spécial qui les frappe n'atteint que les voitures servant au transport de voyageurs ; au contraire, il y aura exonération, lorsque les marchandises sont transportées par camion automobile (Question de la Villemoisant, Sénat 1925 Déb. parl. page 9). Il s'agissait, dans cette question d'un entrepreneur de transports publics, qui transportait des pierres pour le compte de l'Administration des Ponts et Chaussées. L'Administration a répondu qu'en ce qui concerne les transports effectués par tombereaux traînés par des chevaux, l'entrepreneur n'avait pas droit à l'exonération de la taxe, parce que l'impôt spécial qui en tient lieu pour les voitures à chevaux ne s'applique qu'aux véhicules destinés au transport des voyageurs, tandis qu'au contraire il avait droit à l'exemption pour les transports par camions mécaniques, parce que l'impôt sur les automobiles frappe aussi bien les voitures servant aux marchandises que celles servant aux personnes.

Exemption concernant les affaires de journaux, prévue par l'art. 13 de la loi du 31 juillet 1920.

A ces différentes exemptions, l'art. 13 de la loi du 31 juillet 1920 en a ajouté une autre, qui concerne les affaires des journaux. Sont exemptées de la taxe sur le chiffre d'affaires "les affaires effectuées par les entreprises de journaux, dont le prix de vente ne dépasse pas 0,25 par exemplaire, mais seulement en ce qui concerne le produit des abonnements ou de la vente au numéro".

Il est admis que l'exemption profite, non seulement à l'éditeur du journal, mais encore à tous ceux qui participent aux opérations de vente du périodique, papetiers, vendeurs quelconques, colporteurs, etc... (Sénat. Déb. parl. 1921 p. 279 - Ch. Déb. parl. 1920 P. 16HH6). Elle ne s'applique pas, par contre, aux opérations de vente de papier, faites pour l'impression du journal.

D'autre part, l'exemption est limitée, comme l'indique le texte, au montant des abonnements ou au montant des recettes provenant des ventes au numéro ; elle ne s'étend

Source : BIU Cujas

pas au montant des recettes effectuées à raison des annonces publiées par le journal ou à raison des autres services payants, qu'il peut rendre à ses lecteurs, tels que services de consultations juridiques ou médicales (Question Grinda Ch. des dép. 1923. p. 99 ; Question Erhlich. Ch. des Dép. 1923. p. 350 : Question Bozerian. Ch. des Dép. 1923. p. 642)

La question de l'exemption des revues, qui n'ont pas le caractère de journaux

Ce texte, ajouté après coup à l'art. 60 s'inspire de l'intention très louable d'exonérer la presse de charges fiscales qu'il lui serait à peu près impossible de reporter sur ses clients, d'abord parce que le prix de vente des journaux n'est guère élastique, et qu'ensuite on ne voit pas comment le Journal pourrait récupérer sur le client une taxe qui représente beaucoup moins d'un centime par numéro, autrement qu'en majorant son prix d'au moins 0,05. C'est là cependant une de ces nombreuses dispositions, pétries de bonnes intentions, qui aboutissent à des résultats contraires à ceux qu'elles poursuivent. Il semble, en effet, qu'on doive l'interpréter en ce sens que, puisque l'exonération concerne les affaires de vente des journaux, dont le prix au numéro est inférieur à 0,25, a contrario doit acquitter la taxe sur la vente des revues et périodiques, qui n'ont pas le caractère de journaux, et de toutes les publications, dont le prix dépasse 0,25. Or, si l'on se réfère aux principes du droit commun, il est extrêmement douteux que ces opérations, lorsqu'elles sont effectuées dans des conditions normales, soient passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires. En effet, la jurisprudence civile a toujours considéré que les éditeurs de journaux et de périodiques ne sont pas des commerçants, qu'ils ne peuvent pas notamment être déclarés en faillite (Cour de Rouen, 2 fév. 1898. S 1898. 2. 104) Le Conseil d'Etat, au point de vue fiscal, a jugé, de son côté, que les éditeurs de journaux et de périodiques ne sont pas patentables, à condition que la rubrique des annonces et des réclames n'ait qu'un caractère accessoire par rapport à la partie politique, littéraire ou scientifique, formant le fond de la publication. (Conseil d'Etat 6 juillet 1888 D. 1889. 5. 348 ; 6

Source : BIU Cujas

août 1892 D. 93.5.416) Cette solution, qui est intervenue en matière de patentes semble pouvoir être transportée, telle que, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il est vrai que le tableau des coefficients, qui a été établi pour permettre l'application de cet impôt aux contribuables qui sont taxés non sur le bénéfice réel, mais sur le bénéfice évalué d'après le chiffre d'affaires, fait mention dans la liste des professions, pour lesquelles il fournit des coefficients de la profession d'éditeur d'annuaires et d'éditeur de périodiques. On peut cependant objecter d'abord que ce tableau n'a pas de valeur législative, de sorte que l'on peut toujours contester le caractère commercial des professions, qui figurent dans la liste ; d'autre part, il convient d'interpréter dans un sens logique la mention de la profession d'éditeur d'annuaires ou d'éditeur de périodiques dans la catégorie des professions imposables à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; l'éditeur d'annuaires ou l'éditeur de périodiques sera imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et par là même à la taxe sur le chiffre d'affaires, si, tirant par exemple, la partie principale de ses bénéfices de son service d'annonces et de publicité, ou encore des gains que lui procure un service de consultations payantes, il a le caractère d'un entrepreneur de publicité ou d'un agent d'affaires plus que celui d'un éditeur de feuille politique, littéraire ou artistique. Il est naturel que dans ce cas, il soit passible et de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires. Au contraire, lorsqu'il a, d'une façon prédominante, le caractère d'éditeur de communications concernant les lettres, les arts, les sciences ou la politique, il n'est pas commerçant et par conséquent n'est imposable ni à l'impôt cédulaire, ni à la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'Administration sur ce point n'a pas de jurisprudence bien fixée. La question offre cependant un intérêt pratique assez grand pour

Source : BIU Cujas

de nombreuses sociétés littéraires ou scientifiques, qui souvent publient un Bulletin qu'elles servent à leurs abonnés et qu'elles vendent également au numéro, de façon à se procurer des recettes destinées à atténuer leurs charges. L'Administration a parfois réclamé en pareil cas, la taxe sur le chiffre d'affaires sur le produit des abonnements et ventes au numéro; elle s'attache généralement au point de savoir si la publication contient ou si elle ne contient pas, ou du moins, d'une façon simplement accessoire, des réclames et de la publicité payantes.

En réalité, la question semble devoir être tranchée dans toutes les hypothèses contre l'assujettissement à l'impôt. D'abord, on ne peut pas dire qu'une Société, qui publie une Revue doit la taxe sur le chiffre d'affaires, au titre des personnes qui achètent pour revendre, le fait d'éditer un article ayant un caractère propre et ne pouvant évidemment pas être considéré comme le fait d'acheter la pensée d'un auteur pour la revendre. D'autre part, la publication d'une Revue ou d'un Bulletin quelconque, lorsqu'il ne contient pas ou lorsqu'il ne contient que d'une façon subsidiaire, des réclames payantes, n'est certainement pas une entreprise commerciale et ne doit par conséquent entraîner ni l'imposition à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, ni l'imposition à la taxe sur le chiffre d'affaires.

On peut même aller plus loin. A supposer qu'une Revue, publiée par une Association de fonctionnaires ou par une Association littéraire ou artistique, contienne des annonces payantes, on peut dire qu'il y a peut-être là une opération commerciale en soi; mais, si l'on fait intervenir la théorie de l'accessoire, il apparaît tout de suite que cette opération commerciale n'est faite qu'au titre d'accessoire d'une activité de caractère purement civil, puisque c'est une activité à but désintéressé. Donc l'Association, même pour cette opération commerciale qui n'est entreprise qu'à titre accessoire en vue d'atténuer des charges et non de réaliser des bénéfices, ne

Source : BIU Cujas

doit pas être taxée à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et doit, par conséquent, échapper à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Exemptions concernant les affaires relatives à l'érection de monuments aux morts et les opérations d'escompte et de réescompte des bons de la Défense nationale.

Signalons enfin encore deux exemptions qui résultent de dispositions ultérieures: l'une a trait aux affaires d'importation ou d'achat effectuées par les collectivités publiques et les sociétés particulières ou les gouvernements alliés pour l'érection de monuments aux morts de la grande guerre (art. 12 de la loi du 30 juin 1923); l'autre résulte d'une décision ministérielle du 19 décembre 1923 et concerne les opérations d'escompte et de réescompte des bons de la Défense nationale. Les banquiers sont autorisés à ne pas faire figurer dans leur chiffre d'affaires le montant des bénéfices qui ils retirent de ces opérations. Cette mesure a été prise pour faciliter la circulation des bons de la Défense; on peut cependant faire toutes réserves sur la légalité d'une décision ministérielle, qui fait remise à certains contribuables d'un impôt, établi par la loi.

Ajoutons enfin, sauf à y revenir plus tard, que les opérations concernant les animaux de boucherie et le charbon sont soumises, depuis le 1er octobre 1925, à un régime spécial.

Comment se détermine le chiffre d'affaires sur lequel va être basé l'impôt. L'art. 62 de la loi du 25 juin 1920.

La définition du chiffre d'affaires est donnée par l'art. 62 de la Loi du 25 juin 1920, qui n'a d'ailleurs fait que reprendre une définition, déjà formulée par la Commission des coefficients, lorsque celle-ci avait eu à établir la liste des coefficients applicables en matière d'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Après que l'art. 59 de la Loi du 25 juin 1920 a dit qu'il était "institué un impôt sur les opérations faites en France" par les personnes qui rentrent dans la catégorie d'imposables énumérées au texte, l'art. 62 ajoute: "pour la liquidation de l'impôt "institué par l'art. 59, le chiffre d'affaires est "constitué!"

"1°- pour les personnes vendant des mar- "chandises, denrées, fournitures ou objets quelcon- "ques, par le montant des ventes effectivement

Source : BIU Cujas

"et définitivement réalisées ;"

"2° pour les personnes faisant acte d'in-"termédiaires, mandataires, façonniers, loueurs de "choses, entrepreneurs de services, banquiers, es-" compteurs, changeurs, par le montant des cour-"tages, commissions, remises, salaires, prix de lo-" cation, intérêts, escomptes, agios et autres profits "définitivement acquis".

1° L'impôt s'applique non à chaque opération, mais au montant total de l'ensemble des opérations réalisées.

Cette définition comporte plusieurs observations. La première c'est que, à l'inverse de la taxe sur les paiements, l'impôt s'applique non pas à chaque opération isolément, mais au montant total de l'ensemble des opérations réalisées au cours de la période imposable.

2° Le chiffre d'affaires ne doit pas être confondu avec les bénéfices.

La seconde observation, c'est que le chiffre d'affaires, tel qu'il est défini à l'art. 62 n'a absolument rien de commun avec le bénéfice, et qu'il importe de ne pas confondre ces deux notions. Le chiffre d'affaires peut procurer au redevable un bénéfice plus ou moins grand, ou même ne pas lui procurer de bénéfice et le constituer en perte ; ce n'en est pas moins d'après ce chiffre d'affaires que l'impôt sera calculé. Si l'on y réfléchit, il n'y a rien de choquant à ce que l'on exige l'impôt, du redevable, sur un chiffre d'affaires, qui le laisse en perte, puisque cet impôt est destiné, en dernière analyse, à être acquitté, non par le vendeur lui-même, mais par le client qui le remboursera dans le prix d'achat.

3° Le chiffre d'affaires ne se calcule pas de la même façon suivant qu'il s'agit de ventes de choses ou de fournitures de services.

Enfin, dernière observation : le texte de l'art. 62 établit une différence très nette entre les opérations qui constituent des ventes de choses et les opérations qui constituent des fournitures de services. Dans le premier cas, le chiffre d'affaires est calculé sur le montant de la vente ; dans le second, il l'est simplement sur la rémunération du fournisseur de services ; courtier, commissionnaire, intermédiaire quelconque.

Détermination du chiffre d'affaires quand le redevable a agi comme vendeur de choses.

En ce qui concerne les vendeurs de choses, le chiffre d'affaires est déterminé par le montant total des ventes "effectivement et définitivement réalisées". Ce texte soulève trois questions ; en premier lieu, que faut-il entendre par "effectivement et définitivement réalisées", en d'autres termes, quel est le fait générateur de l'impôt ; en second lieu, quelles sont les opéra-

Source : BIU Cujas

tions qui doivent être comprises dans le chiffre d'affaires imposable, en troisième lieu, pour quel montant doivent elles y figurer.

A. Ce qu'il faut entendre par ventes effectivement et définitivement réalisées

Sur le premier point, en ce qui concerne le fait générateur de l'impôt, la loi s'est servie d'une expression: "ventes effectivement et définitivement réalisées", qui prête à interprétation. On aperçoit tout de suite deux significations possibles. Ou bien: vente effectivement et définitivement réalisée doit s'entendre, au sens du Code civil, qui dit, dans son article 1583, "que la vente est parfaite entre "les parties et la propriété acquise de droit à l' "acheteur à l'égard du vendeur, dès qu'on est "convenu de la chose et du prix, quoique la cho- "se n'ait pas encore été livrée, ni le prix payé". Il n'en va autrement que lorsque les marchandises ne sont pas vendues en bloc, mais au poids au compte ou à la mesure, auquel cas la vente ne sera parfaite que quand les marchandises ont été individualisées par le comptage, le mesurage ou le jaugeage (art. 1585 du Code Civil) Ou bien on peut estimer que l'expression: vente effectivement et définitivement réalisée, s'applique, non pas à la vente conclue, mais à la vente exécutée, c'est-à-dire à la vente dont les obligations ont été remplies de part et d'autre, par le vendeur qui a livré la chose et par l'acheteur qui a payé le prix.

Pour se guider dans le choix de l'interprétation à donner au texte, on ne trouve malheureusement aucun renseignement précis dans les travaux parlementaires; l'exposé des motifs du projet de loi parle du "montant des transactions conclues", ce qui laisserait supposer que c'est au fait de la conclusion du marché qu'il faudrait s'arrêter. M. Bokanowski, rapporteur adjoint de la loi de 1920, déclarait, à la séance du 26 novembre 1920, que "c'est la vente conclue qui est génératrice de l'impôt". D'autre part, dans son rapport sur le texte, qui est devenu la loi du 25 juin 1920, il expliquait en détail les difficultés du problème sans les résoudre d'une façon positive, se bornant à déclarer, d'une façon incidente que d'après lui, la notion à retenir était "celle de paiement reçu ou de recette effectuée ou opérée".

Source : BIU Cujas

Il y a cependant un intérêt assez considérable à être fixé sur l'élément qu'on doit tenir pour le fait générateur de l'impôt. Cet intérêt existe d'abord, lorsqu'entre le moment où l'affaire a été conclue et celui où elle est exécutée par la livraison de la chose et le paiement du prix, la personne en cause a changé ; par exemple, le vendeur est décédé et le paiement est fait à ses héritiers, ou bien encore, après avoir conclu le marché, le vendeur tombe en faillite et le paiement est effectué aux mains du syndic pour le compte de la masse. Cet intérêt existe encore lorsque, entre le moment où la vente a été conclue et celui où elle est exécutée les dispositions fiscales ont été modifiées, soit que le tarif de l'impôt ait été augmenté ou réduit, soit encore que l'impôt vienne à être supprimé, soit enfin, ce qui s'est produit au début de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, lorsque entre la conclusion de la vente et son exécution, l'impôt qui n'existait pas encore a été établi.

Intérêts qu'il y a à savoir si l'opération est imposable dès que le marché a été conclu ou si elle ne l'est que quand il a été exécuté.

L'Administration avait tout d'abord donné une solution tout à fait orthodoxe et conforme aux principes juridiques, qui se trouve formulée dans l'art. 22 du Règlement d'administration publique du 24 juillet 1920. Les ventes effectivement et définitivement réalisées ce sont les ventes conclues, c'est-à-dire les ventes devenues parfaites par l'accord des deux parties sur la chose et sur le prix. L'art. 22 portait, en effet, que le redevable inscrirait à part les ventes conclues avant le 1er juillet 1920, date de première mise en application de l'impôt, et dont le paiement serait effectué après cette date, et que les affaires portées sur cet état ne donneraient pas lieu au paiement de l'impôt, à charge de fournir toutes justifications réclamées par l'Administration. Ainsi toutes les ventes, dont la conclusion était antérieure à la mise en vigueur de la loi, c'est-à-dire au 1er juillet 1920, devaient être exonérées d'impôt, quelle que fût la date de leur exécution, même si elle était postérieure à cette date.

L'Administration avait d'abord décidé que les ventes effectivement et définitivement réalisées étaient les ventes conclues.

Cette solution avait été confirmée par de nombreuses réponses à des questions écrites

Source : BIU Cujas

du Journal officiel ; certaines concernaient par exemple des contrats conclus avant le 1er juillet et dont la livraison s'était trouvée, par suite de circonstances accidentelles, retardée après le vote de la loi. (Question Navi, Ch. des Dép. Déb. parl. 1920, p. 12.772) D'autres visaient des contrats d'adjudication de fournitures, de ventes pour l'armée, passées antérieurement au 1er juillet, bien que les fournitures dussent se poursuivre après cette date. (Question Maire Ch. des Dép. Déb. parl. 1920, p. 12.055) Une réponse visait également un contrat passé avant le 1er juillet par la ville de Lille avec des négociants en vins, pour le ravitaillement de la population civile. (Question Delory, Ch. des Dép. Déb. parl. 1920 p. 12.271)

Puis l'administration a adopté une interprétation plus restrictive. Ne sont plus exonérées que les opérations dont le paiement seul reste à effectuer

Puis un revirement ne tarda pas à se produire dans l'esprit de l'administration, à la suite de la constatation, faite par elle, du préjudice que sa première solution infligeait au trésor. Cette solution, en effet, conduisait à exonérer de l'impôt sur le chiffre d'affaires tous les marchés de fournitures, qui avaient fait l'objet de contrats en cours au 1er juillet 1920, et à exclure de l'application de la taxe un très grand nombre d'opérations, dont l'exécution devait se poursuivre et s'échelonner sur de nombreux mois, quelquefois sur plusieurs années à partir de la mise en application de la loi. D'où une nouvelle interprétation, beaucoup plus restrictive, du sens des dispositions de l'art. 22 du Règlement d'administration publique du 24 juillet 1920, interprétation qui se trouve notamment formulée dans la réponse à la question de M. Maire (Ch. des Dép. Déb. parl. 1920 Journal Officiel du 27 août p. 12.272). D'après ce nouveau commentaire de l'art. 22 du Règlement, sont exonérées les ventes conclues antérieurement au 1er juillet 1920, seulement dans le cas où il ne reste à effectuer que le paiement et quand la livraison a eu lieu antérieurement à la date d'entrée en vigueur de la loi. Par conséquent, lorsque la livraison a eu lieu après le 1er juillet 1920, ou en cas de livraisons partielles et successives, lorsqu'il reste à effectuer des livraisons postérieurement au 1er juillet 1920, toutes les livraisons ou les compléments de livraisons effectu-

Source : BIU Cujas

ées postérieurement à cette date doivent lieu à perception de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette solution a été confirmée par l'instruction générale du 29 août 1920, dans son n° 34; l'Administration considère, dans cette nouvelle opinion, que le fait qu'on n'exige pas l'impôt sur les opérations, dont le paiement reste seul à effectuer, n'est pas l'application d'un principe général, mais simplement un tempérament apporté dans l'intérêt du contribuable à la rigueur du principe qui place dans l'exécution de la vente le fait générateur de l'impôt.

Finalement, une transaction est intervenue et l'administration a consenti à faire application d'un texte, qui se trouve dans un projet de loi portant modification de la taxe sur le chiffre d'affaires, en instance devant le Parlement, et qui n'a pas encore reçu la consécration législative. Elle utilise, en un mot, par anticipation un texte, qui sera très vraisemblablement voté, mais dont le vote n'est pas encore acquis. D'après ce texte, qui liquide la situation pour le passé, bénéficient de l'exonération les affaires conclues moyennant un prix ferme avant le 1er juillet 1920, dans la mesure où les services ont été rendus ou les marchandises livrées avant le 1er avril 1921.

D'après le texte d'un projet de loi non encore voté, bénéficieraient de l'exonération les affaires conclues moyennant un prix ferme avant le 1er juillet 1920 et exécutées avant le 1er avril 1921.

Il a fallu tenir compte de la situation des redevables, qui s'étaient déjà acquittés d'un impôt qu'ils ne devraient pas, en vertu de cette nouvelle disposition; provisoirement, on a admis que les sommes qu'ils avaient versées seraient imputées comme sommes à valoir sur leurs versements ultérieurs d'impôt, sauf à régulariser définitivement la situation, lorsque la loi aura été votée.

Cette solution n'est d'ailleurs qu'une solution transactionnelle et empirique, qui laisse entière la question de principe. Pour la résoudre, on peut concevoir deux ou même trois systèmes. On peut dire, d'abord, que le nouvel impôt est un impôt, non sur les paiements, à l'inverse de l'ancienne taxe à laquelle il a succédé, mais un impôt sur les affaires. Une affaire est faite quand elle est conclue. C'est d'ailleurs en ce sens que s'est prononcé le Code Civil. D'ailleurs, pour peu que

Systèmes proposés pour la détermination du fait générateur de l'impôt sur le chiffre d'affaires.

Source : BIU Cujas

la personne qui reçoit le paiement ne soit pas la même que celle qui a conclu l'opération, il est visible que celui qui encaisse le prix de l'opération, n'est pas celui qui la fait ; on ne peut considérer l'héritier du commerçant, qui s'est borné à recevoir le paiement, comme l'auteur de la vente ; l'auteur c'est celui qui l'a conclue ; c'est donc la conclusion du marché, qui doit constituer le fait générateur de l'impôt.

On peut dire, en sens opposé, qu'en l'espèce il faut s'attacher, non pas à un criterium juridique, mais à un criterium fiscal et pratique, et que puisque le but de la taxe sur le chiffre d'affaires est de prélever un certain tant pour cent sur le montant de l'opération, il est normal que le fait générateur de l'impôt soit l'encaissement du montant de l'opération par le redevable, c'est-à-dire le paiement, qui constitue l'exécution de la vente.

Enfin, on peut également dire et c'est le système qui a été proposé par M. Pierre Bayart dans l'article "Taxe sur le chiffre d'affaires" du répertoire fiscal de Magnero et Tassin. N° 39, que la taxe sur le chiffre d'affaires a, en somme, pris la suite de l'ancienne taxe sur les paiements. Dans celle-ci, le fait générateur de l'impôt, comme l'indiquait d'ailleurs la dénomination même de la taxe, était le paiement. La principale différence, qui existe entre la taxe nouvelle sur le chiffre d'affaires et la taxe ancienne, c'est que désormais l'impôt, au lieu d'être à la charge de l'acheteur, est à la charge du vendeur. Si l'on tient compte de cette différence, on est amené à dire que le fait générateur de l'impôt est constitué par l'exécution des obligations, non de l'acheteur, mais du vendeur, c'est-à-dire par le fait de la livraison de la marchandise. On pourrait même, à l'appui de cette interprétation, invoquer le sens qu'ont dans l'art. 59 de la loi de 1920, les mots "affaires faites en France". Il est admis, en effet, que les affaires faites en

Source : BIU Cujas

France sont les affaires qui aboutissent à une livraison ayant lieu en France, quel que soit le lieu où le marché a été conclu. Le fait du paiement n'aurait donc d'autre intérêt que de fixer le moment d'exigibilité de l'impôt, lequel se trouverait dû de toute façon, du seul fait de la livraison.

Il n'est peut-être pas impossible de concilier ces différentes interprétations dans un système, qui tienne compte des principes juridiques. On peut considérer, en effet, que le fait générateur de l'impôt est, suivant l'expression, dont se sert l'art. 59, "l'affaire faite", c'est-à-dire lorsqu'il s'agit d'une vente, d'après les règles mêmes du Code civil, la vente conclue, la vente au sujet de laquelle l'accord est définitivement établi entre l'acheteur et le vendeur. Quant à l'art. 62, il aurait simplement pour but de déterminer l'exigibilité de l'impôt, c'est-à-dire de fixer à partir de quel moment, à la suite de quel événement, l'impôt peut être liquidé. L'impôt sera liquidé, il deviendra exigible lorsque le prix a été payé. Mais la situation du contribuable sera fixée, abstraction faite de l'époque à laquelle aura lieu le paiement, et à raison du seul fait de la conclusion du marché. L'objection qu'on pourrait tirer du sens qui s'attache aux mots "opérations faites en France", employés par l'art. 59, et d'après lequel ne sont considérées comme faites en France que celles dont l'exécution a lieu en France, quel que soit le lieu où elles ont été conclues, disparaît du fait que ce sens s'explique par des raisons spéciales; parce qu'il s'agissait de distinguer, en l'espèce, les affaires faites en France, qui sont imposables, des affaires d'exportation, qui ne le sont pas. Or, pour distinguer une affaire intérieure d'une affaire d'exportation, il est certain que c'est le lieu d'exécution du marché, suivant qu'il est en France ou à l'étranger, et non le lieu de sa conclusion, qu'il faut considérer.

Reste toutefois une dernière difficulté, en ce qui concerne les marchés, dont l'exécution donne lieu à des prestations successives, marchés qui avaient déterminé le revi-

Source : BIU Cujas

Cas des marchés dont l'exécution donne lieu à des prestations successives.

rement de jurisprudence de l'administration. Il semble bien qu'ici l'art. 1585 du Code civil puisse fournir une base juridique à la solution empirique, qui avait été finalement donnée par l'administration. Prenons, par exemple, un marché de fournitures quelconques ; une adjudication de fourniture de vin. En tant que marché de fournitures, l'opération est faite dès qu'elle est conclue, dès que l'accord entre les parties est réalisé ; mais en tant que vente, étant donné qu'il s'agit de choses qui se pèsent, qui se comptent ou qui se mesurent, la vente ne sera effectivement et définitivement réalisée, au point de vue juridique, qu'au fur et à mesure que la marchandise sera individualisée, c'est-à-dire pratiquement, qu'au fur et à mesure qu'elle sera l'objet de livraisons

D'après la jurisprudence, c'est la conclusion du marché qui constitue le fait générateur de l'impôt

On a ainsi un fondement juridique pour les différentes solutions intervenues. La jurisprudence semble s'être engagée dans le sens de ce système, à la suite d'un jugement très intéressant du Tribunal de Commerce de Boulogne-sur-mer du 4 mars 1924. (Gaz. du Trib. de Com. de Lyon du 28 décembre 1924) Il s'agissait d'une vente faite par un commerçant qui avait été ultérieurement mis en liquidation judiciaire, et dont le prix avait été payé après cette mise en liquidation, l'administration de l'Enregistrement soutenait que, le paiement constituant le fait générateur de l'impôt, la masse qui avait reçu ce paiement était devenue directement débitrice du fisc. Solution évidemment très avantageuse pour ce dernier, puisque la masse devait commencer par acquitter l'impôt, avant de pouvoir partager ce qui restait de l'actif entre les créanciers du commerçant. Le Tribunal a jugé que l'impôt n'incombe qu'à celui qui a fait l'acte de commerce, en l'espèce au liquidé lui même, non à la masse des créanciers. D'où cette conséquence que le fisc n'est pas créancier de la masse, mais créancier chirographaire du liquidé, qu'il vient en concours avec les autres créanciers et doit être payé au marc le franc. En résumé, d'après cette interprétation, l'affaire faite, c'est-à-dire l'affaire conclue, constitue le fait générateur de l'impôt, le paiement

Source : BIU Cujas

le règlement de l'affaire détermine simplement l'exigibilité de la taxe, c'est-à-dire le moment à partir duquel le commerçant devra en faire état dans sa comptabilité et l'inscrire sur le relevé, qu'il produit au fisc, et sur la production duquel est calculé et perçu le montant de l'impôt.

Conséquences résultant de ce que le fait générateur de l'impôt c'est la conclusion du marché.

Du critérium proposé résulterait, notamment, qu'au cas de changement de tarif, à moins que la loi ne règle ce point par des dispositions spéciales, le tarif applicable serait celui existant au cours de la conclusion du marché ; solution qui d'ailleurs est parfaitement équitable, puisque les parties, au moment où elles ont contracté et fixé les conditions de la vente, ne pouraient envisager d'autre tarif fiscal que celui en vigueur. Il n'en serait autrement que dans le cas de marchés à prestations successives, portant sur des marchandises in genere, auquel cas, le tarif applicable serait celui existant au moment de chacune des livraisons partielles.

L'Administration n'a pas admis cependant cette interprétation, puisqu'elle a déclaré applicable, à partir du 23 mars 1924, le double décime établi par la loi le 22 mars 1924 et qui a porté le tarif de l'impôt de 1,10 % à 1,30 % (V. notamment Question Grinda, Déb. parl. Ch. des Dép. 1925 p. 2304)

Une autre conséquence de cette solution c'est qu'en cas de décès de l'auteur de la vente, avant qu'il n'ait reçu le paiement, la dette d'impôt devra être tenue, non pas comme une charge de l'héritier, parce qu'ayant reçu le paiement, mais comme une charge du de cujus, comme ayant conclu l'opération, c'est-à-dire comme une charge de la succession. Par suite, cette dette peut être comprise dans le passif et déduite du montant des sommes portées dans la déclaration de succession.

Le paiement détermine le moment à partir duquel l'impôt est exigible.

Quoiqu'il en soit si le paiement ne constitue pas, à notre sens, le fait générateur de la taxe, c'est lui qui détermine, en principe, le moment à partir duquel il devient exigible. C'est d'ailleurs la règle posée par l'art. 9 du Réglement d'administration publique du 24 juillet 1920 (voir également l'Instruction gé-

Source : BIU Cujas

nérale du 29 août 1920 n°27). L'art 9 du Règlement du 24 juillet 1920, faisant application de l'art. 62 de la loi, edicte que l'inscription de chaque affaire sur les livres de commerce ou sur le registre spécial, à la tenue duquel sont astreints les redevables, qui n'ont pas de comptabilité commerciale régulière, devra avoir lieu, en principe, au jour du paiement reçu.

Cependant l'administration autorise l'inscription des affaires à une date antérieure au paiement.

Il fallait cependant tenir compte des habitudes comptables des maisons de commerce, dont beaucoup, notamment parmi les maisons de gros, inscrivent leurs opérations en recettes, non pas au moment où elles encaissent le paiement, mais au moment où elles débitent le client, en délivrant facture à son nom; il eût été excessif de les obliger, pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, à changer toutes leurs méthodes de comptabilité, d'autant que le système, qui consiste à faire entrer parmi les recettes, non pas simplement les sommes encaissées, mais les créances acquises, est admis déjà en ce qui concerne l'estimation des recettes pour l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Aussi le même art. 9 du Règlement du 24 juillet 1920 a-t-il donné à l'Administration la faculté d'autoriser l'inscription des affaires à une date antérieure au paiement, "à raison, dit le texte, des convenances commerciales". L'Arrêté ministériel du 31 août 1920 a fait usage de cette faculté, en autorisant, par mesure générale, tous les commerçants en gros à inscrire leurs ventes à la date où l'acheteur est débité du montant de la facture, et non pas à la date où l'acheteur effectue le paiement. L'art. 2 de l'arrêté prend toutefois la précaution d'ajouter que les marchands en gros, qui adopteront ce système, ne pourront pas en changer sans l'autorisation de l'Administration. En effet, s'ils avaient pu à leur gré passer d'un système à l'autre, de l'inscription en recette des paiements reçus à l'inscription en recette des créances acquises, ou inversement, il en serait résulté des complications, qui auraient favorisé la fraude. Enfin, cette autorisation générale ne s'applique pas

Source : BIU Cujas

aux commerçants en détail, dont l'arrêté ministériel ne parle pas ; en ce qui les concerne, ils pourront faire l'objet d'autorisations individuelles sur la demande qu'ils adresseront spécialement à cet effet à l'administration.

En cas de ventes annulées ou résiliées, il y a lieu à remboursement de l'impôt perçu.

La loi a été naturellement dans la nécessité de prévoir le cas des ventes, qui sont annulées ou résiliées, et qui donnent lieu à restitution du prix par le vendeur, ou encore le cas de ventes qui, du fait de leur annulation ou de leur résiliation, ne sont pas payées, lorsque l'inscription de l'opération a été faite avant paiement à la date de l'établissement de la facture. Dans ces cas, prévus par l'art. 62 de la loi, l'impôt antérieurement payé est imputé au compte du redevable comme somme à valoir sur ses prochains paiements, à moins que le contribuable ne se retire des affaires et cesse d'être en compte avec le fisc ; dans ce cas, le remboursement, au lieu de lui être fait en écritures, lui est fait matériellement (Règlement d'Administration publique du 24 juillet 1920, art. 16).

B. Quelles sont les ventes à comprendre dans le chiffre d'affaires

Il faut voir, en second lieu, quelles sont les ventes à comprendre dans le chiffre d'affaires. Sur ce point on peut formuler quelques principes généraux. D'abord, ne rentrent dans les opérations du chiffre d'affaires que les opérations, qui constituent réellement des ventes, c'est-à-dire qui opèrent transfert de propriété. La question intéresse notamment les relations d'une maison de commerce avec ses filiales ou ses succursales. Si ces dernières ont une personnalité distincte de l'établissement principal, on se trouve en présence d'une vente, qui rentre dans le chiffre d'affaires, et qui supportera, par conséquent, l'impôt. Au contraire, si la succursale ou la filiale n'ont pas d'individualité commerciale distincte de celle de l'établissement principal, il ne s'agit plus que de simples déplacements de marchandises, alors même que l'établissement principal facturerait pour ordre les marchandises à la filiale, dont la comptabilité est reprise dans celle de la maison mère.

1° Il faut que l'opération opère transfert de propriété.

Un échange, au point de vue fiscal, est considéré comme une double vente qui entrai-

Source : BIU Cujas

ne, par conséquent, double perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, puisque c'est une opération où il y a un vendeur de part et d'autre. La taxe est ici perçue sur la valeur de la prestation fournie respectivement par chacun des deux échangistes.

2° Il faut que l'opération ne fasse pas partie de celles qui sont exemptées par l'art. 60 de la loi de 1920 et qu'elle ait un caractère professionnel.

En second lieu, il faut qu'il s'agisse d'une vente, qui ne fasse pas partie des catégories exemptées, dont l'art. 60 de la loi de 1920 donne l'énumération. Par exemple, les ventes de pain ne seront pas comprises dans le chiffre d'affaires d'un boulanger-pâtissier.

Il faut d'autre part, que la vente porte sur des objets acquis en vue d'être revendus, c'est-à-dire qu'elle ait un caractère professionnel. Ainsi, les ventes que fait un industriel de son vieil outillage hors d'usage ne font pas partie de son chiffre d'affaires. De même, lorsque les marchandises sont vendues avec le fonds de commerce, leur valeur n'est pas comprise dans le chiffre d'affaires imposable, parce que la vente du fonds de commerce, y compris tous ses accessoires et dépendances, n'est pas la vente d'une chose, qui a été acquise en vue d'être revendue. (1) Il en serait naturellement autrement si les marchandises étaient vendues à part du fonds de commerce. Dans ce cas, cette vente qui constituerait une liquidation de stock, aurait un caractère professionnel indiscutable et devrait être comprise dans l'ensemble des opérations constituant le chiffre d'affaires.

3° Il faut que les sommes reçues l'aient été au titre de prix de vente

En troisième lieu, il faut que les sommes reçues par le redevable l'aient été à titre de prix de la vente. Par exemple, ne rentrera pas dans le montant du chiffre d'affaires l'indemnité que l'agent de transport reçoit pour perte ou pour avarie d'une compagnie de chemins de fer, ou bien encore l'indemnité qui une Compagnie d'assurances lui verse pour perte ou vol d'objets, qu'il avait expédiés et vendus.

---

(1) V. cependant plus loin, à propos de la taxe de luxe, une exception pour les objets passibles de la taxe de luxe, vendus avec le fonds.

Source : BIU Cujas

Le montant qui doit être retenu pour la détermination du chiffre d'affaires c'est le montant brut et effectif de la vente.

Le montant qui doit être retenu pour la détermination du chiffre d'affaires, c'est le montant brut et effectif de la vente. En effet, la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas une taxe sur le bénéfice, par conséquent il n'y a pas à déduire de ce que rapporte la vente au commerçant, ce qui représente le remboursement de ses déboursés. D'ailleurs, comme la taxe, bien que légalement à la charge du vendeur est destinée, dans l'intention du législateur, à être reportée par le commerçant sur son client, il est normal qu'elle soit perçue sur la totalité des sommes payées par l'acheteur et dont le vendeur fait recette. Le redevable devra donc inscrire dans sa comptabilité le prix de vente sans lui faire subir aucune espèce de déduction pour frais ou impenses diverses ; il ne pourra pas déduire, par exemple, les frais ou courtages, qu'il a pu être amené à verser aux intermédiaires par l'entremise desquels il a effectué l'opération. Ainsi, par exemple, un commerçant vend ses produits par l'intermédiaire d'un mandataire aux Halles, qui lui envoie le montant du prix de vente, défalcation faite de sa commission et des frais divers ; le commerçant devra porter dans ses écritures tout ce que l'acheteur a versé au mandataire et pas seulement le solde, qui lui a été expédié par ce dernier. En d'autres termes, il devra, et c'est la règle générale, inscrire en recette, non pas ce qu'il a encaissé effectivement, mais tout ce que l'acheteur a réellement versé. (Quest. Ollier, Ch. 1925, p. 2192)

De même, le redevable ne pourra pas déduire les impôts qui grevaient la marchandise et qui étaient à la charge du vendeur. Ainsi un commerçant en boissons ne devra pas déduire le montant du congé de régie qu'il a dû acquitter, pour expédier le liquide, parce que les droits sur les boissons constituent un des éléments mêmes de la valeur du produit. Il pourra, par contre, ne pas tenir compte de la valeur du timbre-quittance, apposé sur la facture, parce que légalement le timbre quittance est à la charge, non du créancier, mais du débiteur (Question Basly, Ch. des Dép. Déb. parl. 1925. p. 2017). De même, enfin le redevable ne

Source : BIU Cujas

pourra pas déduire du prix payé par l'acheteur le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires, alors même qu'il l'aurait facturé à part. Ainsi la taxe étant actuellement de 1,30 %, que le commerçant ait vendu un objet 101^f,30 ou qu'il l'ait vendu 100 fr. en ajoutant sur sa facture un article spécial : "taxe sur le chiffre d'affaires : 1^f,30", l'opération devra, dans l'un et l'autre cas, être retenue pour le chiffre d'affaires, pour le montant de 101^f,30. L'impôt est dû sur l'impôt, ce qui implique que si le redevable voulait se récupérer intégralement sur le client, il devrait majorer sa facture d'un peu plus de 1,30 %. S'il s'agit de la vente d'un produit qui vaut 100 fr, impôt non compris. L'impôt sera calculé, non sur 100 fr, mais sur 101 fr. 30, la taxe étant incorporée au prix sur lequel est perçu l'impôt. Rien n'empêche d'ailleurs le vendeur de facturer à part la taxe sur le chiffre d'affaires ; de même, qu'il est toujours loisible à un commerçant de décomposer, dans une facture, les éléments divers d'un prix convenu. Ce qu'il ne peut faire toutefois, c'est compter la taxe sur le chiffre d'affaires en sus du prix convenu, parce que, aux termes de l'art. 65 de la loi de 1920, elle est légalement à la charge du vendeur, et que, par conséquent, il ne lui appartient pas, à moins de conventions contraires avec son acheteur, de reporter cette taxe, qui lui incombe personnellement, sur l'autre partie.

Cas dans lequel la taxe porte sur les frais de transport.

Des difficultés peuvent s'élever en ce qui concerne les frais de transport. Si la vente est faite, marchandise rendue franco à domicile, ces frais sont compris dans le montant du prix dû par l'acheteur au vendeur et par conséquent ne peuvent être déduits par ce dernier, bien qu'ils constituent pour lui une charge. Au contraire, si la vente a lieu à prendre sur place ou "vendu en magasin", et si la marchandise voyage au compte de l'acheteur, les frais de trans-

Source : BIU Cujas

port n'étant pas compris dans le prix ne sont pas à comprendre dans le chiffre d'affaires, et cela, alors même qu'à titre bénévole, le vendeur aurait fait l'avance de ces frais de transport, quand il est établi qu'ils restent définitivement au compte de l'acheteur.

La taxe porte sur les frais d'emballage.

Une question particulière s'est posée au sujet des emballages, qui sont souvent facturés à part, et que l'acheteur se charge de retourner, en se faisant rembourser de la somme pour laquelle ils lui ont été comptés. On considère que, dans ce cas, on est en présence d'une vente résiliée ou annulée, et que la fraction de taxe, afférente à la valeur des emballages retournés, est remboursable par le fisc, suivant les dispositions du décret du 24 juillet 1920, soit en écritures, soit matériellement, suivant les cas. Une tolérance est admise pour les emballages d'une valeur unitaire inférieure à cinq francs; l'arrêté du 30 août 1920 autorise les redevables à n'en pas comprendre la valeur dans le montant du prix de vente, quand ils la déduisent du prix de vente d'autres objets à celui qui en fait retour, ce qui évite les complications de remboursement.

La taxe ne porte que sur ce que l'acheteur a versé effectivement

Si le montant de la vente est le montant brut de ce qui a été payé par l'acheteur, ce montant doit s'entendre exclusivement du montant effectif, c'est-à-dire qu'il ne comprend que ce que l'acheteur a versé effectivement. Si, par exemple, le vendeur a consenti sur le montant de sa facture un rabais ou un escompte, le prix qui entrera dans la détermination du chiffre ce ne sera pas le prix fort, mais le prix net effectivement réalisé.

Cas d'achats effectués au moyen de bons-primes.

Certaines difficultés se sont élevées à cet égard en ce qui concerne les bons-primes délivrés par certaines maisons de commerce, aux acheteurs de plus d'une certaine somme de marchandises, et qui leur donne le droit de se fournir gratuitement d'articles, pour le montant de ces bons, soit dans l'établissement qui les délivre, soit dans d'autres magasins désignés. L'administration

Source : BIU Cujas

n'assimile pas cette remise de bons d'achat à un escompte ou à un rabais sur le prix perçu qui doit être retenu, par conséquent, pour sa totalité dans le chiffre d'affaires. Par contre, l'achat payé au moyen de bons primes, ne sera pas imposable quand il a lieu dans la maison qui a délivré les bons, aucun prix n'étant effectivement fourni par l'acheteur. Si les bons sont utilisés dans d'autres maisons de commerce, la vente figurera dans le calcul du chiffre d'affaires de ces maisons, non pour la valeur nominale des bons, mais pour le prix effectif auquel la maison qui a émis les bons les rembourse à celles qui les acceptent.

Les paiements faits par les sinistrés des régions libérées au moyen d'obligations sexennales ne sont retenus pour la taxe sur le chiffre d'affaires que pour la valeur effective de l'obligation.

Les sinistrés dans les régions libérées ont reçu du Trésor, en paiement de leurs dommages de guerre des obligations sexennales, qui leur ont été comptées pour leur valeur nominale et qui ont une valeur effective beaucoup moindre. Il arrive que ces sinistrés paient les entrepreneurs par lesquels ils font exécuter les travaux en leur remettant ces obligations qui sont acceptées par ces derniers pour leur valeur effective ou quelquefois, lorsqu'ils consentent à supporter une partie de la perte subie par les sinistrés à un taux légèrement supérieur à la valeur réelle. C'est le montant pour lequel elles ont été acceptées par l'entrepreneur qui devra être retenu pour l'impôt sur le chiffre d'affaires (question Schleiter Ch. des Dép. 1925 p. 2955); de même encore (question Grinda, Ch. des Dép. 1925, p. 2955 et 2958.)

Le montant des boni ristournés par les coopératives n'est pas compris dans le chiffre d'affaires passible de la taxe

Une autre application de la même règle, qui intéresse spécialement les coopératives, concerne les bonis ristournés. Les coopératives de consommation vendent généralement au même prix que le commerce de détail ordinaire, puis en fin d'exercice, elles font ristourne à leurs clients, au prorata de leurs achats, des sommes qui dépassent les prix de revient des produits. Ces ristournes ne sont pas considérées comme une distribution des bénéfices réalisés sur les prix de vente, mais comme le remboursement du trop-

Source : BIU Cujas

perçu, c'est-à-dire qu'elles ne rentrent pas dans le montant des opérations, qui constituent le chiffre d'affaires, et que si elles ont déjà été comprises dans les recettes, elles pourront motiver la restitution de l'impôt pour le trop-perçu.

Enfin, l'impôt ne porte que sur le montant des sommes effectivement versées par l'acheteur au titre de l'opération taxable; c'est-à-dire qu'il ne porte pas sur les sommes versées par le client, à titre de remboursement d'avances, pour une dette que le commerçant a consenti à acquitter à sa place. Ainsi, si un commerçant, ayant rendu la marchandise prise à son magasin, a accepté de se charger du transport et de faire l'avance des frais, le transport étant de par le contrat à la charge de l'acheteur, les frais n'en figureront pas dans le montant de l'opération. De même encore quand un hôtel possède des voitures, qu'il met à la disposition de ses clients, un atelier de blanchissage où leur linge est blanchi, ces services étant fournis directement par l'hôtel et facturés sur les notes, sont compris dans le décompte du montant total de l'opération, et supportent la taxe sur le chiffre d'affaires. Si, au contraire, comme il arrive fréquemment, l'hôtelier se charge de louer des voitures pour ses clients et d'en régler les frais, ou de transmettre le linge à blanchir à un blanchisseur de la localité, auquel il avance le prix, il ne s'agit plus de sommes dues pour fournitures faites par l'hôtel lui-même, mais de remboursements d'avances, que l'hôtelier avait faites pour payer des tiers, dont le client est débiteur; ces sommes ne sont pas incluses dans le décompte du chiffre d'affaires (J.O. du 23 novembre 1923, Ch. des députés, p. 10.020)

Seules sont comprises dans le calcul du montant du chiffre d'affaires les sommes effectivement versées par l'acheteur.

Une difficulté particulière s'était élevée au sujet des pourboires. Un certain nombre d'hôtels ont pris l'habitude d'inscrire, à titre forfaitaire, sur la note, une majoration de 10 % pour frais de service. Cette majoration étant versée à l'hôtel à titre de rétribution pour le service du personnel, devrait être comprise dans le chiffre d'affaires. C'est la solution qui avait, en effet, admise, tout d'abord, l'Administration; à la pratique, on a reconnu qu'elle présentait

Les sommes versées comme pourboires ne sont pas incluses dans le décompte du chiffre

Source : BIU Cujas

d'affaires

certains inconvénients, les patrons cherchant à se récupérer du montant de l'impôt en ne versant pas intégralement à leur personnel les sommes perçues de cette façon. Aussi, par une interprétation bienveillante, l'Administration admet maintenant que les sommes perçues pour frais de service seront considérées comme versées directement pour le compte du personnel à l'hôtelier, qui s'en constitue simplement l'encaisseur à titre bénévole, sans être le véritable créancier, elles ne seront donc pas comprises dans le calcul du chiffre d'affaires.

Autre exemple. Un imprimeur traite à forfait pour l'impression d'affiches, prêtes à être placardées, munies par conséquent des timbres-affiches réglementaires. Le montant total du prix convenu fait partie du chiffre d'affaires. Si, au contraire, le marché ne portait que sur l'impression des affiches et que l'imprimeur fournit simplement, pour rendre service au client, les timbres-affiches, dont il se fait rembourser sur sa facture, il y a là un service qui n'est pas compris dans l'opération, telle qu'elle avait été conclue et qui ne fait pas partie du chiffre d'affaires (Question 19 janvier 1921. Journ. Off. p. 309)

Le calcul du montant du chiffre d'affaires des fournisseurs de services

Le chiffre d'affaires des fournisseurs de services, banquiers, escompteurs, fournisseurs de services divers, etc.., est constitué par les courtages, commissions, intérêts, escomptes et rémunérations diverses, perçues par le redevable en échange des services qu'il fournit. Les règles sont, dans l'ensemble les mêmes que pour le chiffre d'affaires des vendeurs de choses, et en ce qui concerne le fait générateur de l'impôt, et en ce qui concerne l'exigibilité de l'impôt, l'opération devant être inscrite dans la comptabilité et portée dans le relevé, en principe, à la date du paiement, et, pour les redevables qui bénéficient de cette dérogation, éventuellement à la date où l'opération est simplement facturée, c'est-à-dire où la comptabilité du commerçant en est créditée. De même, le chiffre d'affaires est ici également le montant brut et effectif de la rémunération versée par le client. Ainsi, un commissionnaire, qui a reçu mandat de vendre des marchandises, et qui, pour réaliser cette opéra-

Source : BIU Cujas

tion, s'adresse à un autre commissionnaire, auquel il abandonne tout ou partie de sa commission, ne pourra déduire cette dépense du montant de la rétribution, qui lui a été payée par le client. Il n'en sera autrement que dans le cas où le mandat donné à l'intermédiaire a simplement pour objet de le charger de mettre le donneur d'ordre en rapport avec une autre personne, qui effectuera l'opération. Si, par exemple, une personne, qui désire vendre des titres en bourse, s'adresse à un banquier, et lui passe un ordre de vente, il va de soi, sans qu'il soit nécessaire d'une mention spéciale dans la convention, que cet ordre consiste, non à charger la banque de faire l'opération qui ne peut être faite que par un agent de change, mais à la charger de transmettre l'ordre de vente à l'agent. Le banquier paiera donc la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de la commission, qu'il aura retenue personnellement; mais il ne devra pas comprendre dans son chiffre d'affaires le courtage de l'agent de change, dont il se fait rembourser par le client.

Lorsqu'un commerçant vend par les soins d'un intermédiaire, auquel il paie une commission, on voit par ce qui précède, qu'il y aura double prélèvement de la taxe sur le chiffre d'affaires; elle sera payée, d'une part, par le commerçant sur le montant total de sa vente; d'autre part, par l'intermédiaire, sur le montant de la commission allouée par le vendeur pour qu'il prête son entremise à l'opération.

Cas où un commerçant opère tantôt pour son compte personnel, tantôt en qualité d'intermédiaire.

Cette situation donne lieu à plusieurs difficultés. La première consiste à distinguer exactement les cas où le contribuable se livre à des opérations pour son compte personnel et ceux où il agit simplement à titre d'intermédiaire rémunéré par un courtage, une commission ou une rétribution quelconque. Il arrive fréquemment que le redevable se livre à des opérations mixtes, c'est-à-dire agisse, tantôt en qualité d'opérateur pour son propre compte, tantôt en qualité d'intermédiaire. C'est le cas, par exemple, du marchand d'automobiles, qui vend pour son compte personnel et est en même temps représentant de certaines mar-

Source : BIU Cujas

ques. C'est le cas du marchand de charbon, qui traite des affaires personnelles et qui est également représentant de certaines sociétés de charbonnages. C'est encore le cas de la maison d'épicerie, qui reçoit de certaines maisons de gros des paquets de beurre ou de café, en dépôt, à charge de les vendre moyennant une commission déterminée. Dans ces diverses hypothèses, les deux catégories d'opérations, aux termes de l'art. 9 du Décret du 24 juillet 1920, doivent être décomptées à part et faire l'objet d'un classement distinct dans les relevés mensuels que le redevable est, en principe, astreint à fournir; l'intéressé devant pouvoir justifier à l'Administration de sa qualité véritable d'intermédiaire pour toutes les opérations sur lesquelles il déclare n'être imposable que pour le montant de la rétribution reçue et non pour le montant de la vente.

Difficulté qu'il peut y avoir à distinguer exactement en quelle qualité le redevable a agi dans une opération déterminée.

L'autre difficulté, qui est la principale, consiste à distinguer exactement si, dans une opération déterminée, le redevable a agi pour son compte personnel ou comme intermédiaire. Les contrats, qui peuvent intervenir, étant en effet extrêmement divers et susceptibles de comporter les clauses les plus variées, leur interprétation peut parfois donner lieu à une certaine hésitation. Par exemple, un commissionnaire a reçu des marchandises avec ordre de ne pas les vendre au-dessous d'un certain prix, étant entendu que tout le supplément, si élevé qu'il soit, qui dépassera ce prix limite, constituera son bénéfice. On peut se demander si c'est là véritablement une commission allouée au mandataire puisque le bénéfice qu'il peut réaliser est illimité, ou si ce n'est pas, en réalité, une vente qui lui est faite sur la base du prix limite et qui lui donne la libre disposition du produit.

En sens inverse, on peut parfois hésiter sur le point de savoir si une opération qui se présente, à première vue, comme une opération de vente, n'est pas simplement une opération de commission. C'est ce qui se passe notamment lorsque l'intéressé est rémunéré au moyen de ristournes. Par exemple, le vendeur cède ses marchandises moyennant un certain prix, en con-

Source : BIU Cujas

venant que ce prix sera réduit d'une certaine ristourne généralement proportionnelle à la quantité de produits commandés par l'acheteur au cours d'une certaine période. Cet acheteur, quelquefois, revendra à sa clientèle la marchandise au prix coûtant, voire même avec un rabais, bénéficiant, par conséquent, exclusivement de tout ou partie du montant de la ristourne, qui lui est allouée. On peut se demander si l'opération est bien une vente, ou si ce n'est pas, en réalité, un contrat de commission, moyennant lequel l'acheteur apparent se charge de vendre pour le compte de son vendeur, en se faisant rémunérer au moyen d'une certaine commission, représentée par la ristourne.

Intérêt qu'il y a à être fixé sur la qualité de l'opérateur

L'intérêt qu'il y a à être fixé sur la qualité exacte de l'opérateur est considérable. Ainsi Primus, qui est fabricant, vend une certaine marchandise pour 100 francs à Secundus, qui est marchand en gros, Secundus revend cette marchandise 115 fr. à Tertius, qui est détaillant. Primus paiera la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de sa vente, c'est-à-dire sur 100 francs; Secundus paiera à son tour la taxe sur le montant de sa revente, c'est-à-dire sur 115 fr. La marchandise arrivera ainsi aux mains de Tertius, grevée d'un double prélèvement qui aura porté au total sur une somme de 215 frs. Supposons maintenant que Secundus, au lieu d'être un opérateur, qui agit pour son compte, c'est-à-dire qui achète personnellement pour revendre, ne soit qu'un intermédiaire, un commissionnaire, auquel Primus a donné l'ordre de vendre, ou un courtier, qui est intervenu pour mettre en relation Primus et Tertius, Primus vend directement sa marchandise pour 115 francs à Tertius et il donne à Secundus une commission de 15 frs. pour le service rendu dans la conclusion de l'affaire. Dans ce cas, l'impôt portera en premier lieu sur la vente effectuée directement de Primus à Tertius, c'est-à-dire sur 115 francs, il portera, en second lieu, sur la rétribution de Secundus, en qualité de fournisseur de services, c'est-à-dire sur 15 francs, soit au total sur 130 frs., alors que dans l'hypothèse précédente,

Source : BIU Cujas

la taxe avait été prélevée sur une valeur totale de 215 francs. On voit l'intérêt qu'il peut y avoir, tant pour Primus que pour Secundus, à ce que ce dernier cesse d'agir en son nom personnel pour se transformer en intermédiaire, qui traite simplement pour le compte de Primus. En effet, Secundus paiera l'impôt sur 15 francs, au lieu de le payer sur les 115 francs qui représentent le montant de la vente. Quant à Primus, il pourra vendre moins cher sa marchandise, puisqu'elle est grevée de moins d'impôt ; il sera donc favorisé dans la concurrence par rapport aux autres fabricants qui, au lieu de s'adresser à un commissionnaire, vendent à un commerçant en gros qui revend à son tour.

Soit encore un groupement d'achats constitué entre commerçants qui se sont entendus pour se procurer en commun les matières premières, dont ils ont besoin ou les articles courants qu'ils mettent en vente. Si ce groupement achète lui-même les articles pour les rétrocéder à ses adhérents, devenant ainsi personnellement propriétaire de la marchandise entre le moment où il l'achète et celui où il la rétrocède, et s'il fait 100.000 francs d'affaires, il paie la taxe sur 100.000 francs. Si, au contraire, il agit simplement en qualité de mandataire, qui se borne à transmettre les commandes adressées par les adhérents aux fournisseurs, et retient simplement 10% des sommes versées à titre de commissions, il ne paiera la taxe sur le chiffre d'affaires que sur 10.000 francs, ayant, en l'espèce, agi, non comme vendeur de choses, mais simplement comme fournisseur de services. Il y a donc là un point parfois délicat à trancher pour la liquidation de l'impôt. Il ne faut pas confondre d'ailleurs la question qui se présente ici avec celle de l'assujettissement à l'impôt. Il ne s'agit pas de savoir si une personne est ou n'est pas passible de la taxe sur le chiffre d'affaires, mais bien si elle devra l'acquitter sur le montant total de la vente ou simplement sur la commission perçue par elle à cette oc-

Source : BIU Cujas

casion.

Cette question intéresse d'abord les dépositaires ou consignataires. Il y a lieu de rechercher, quant à eux, si les objets qu'ils détiennent leur ont été vendus ou simplement remis en dépôt avec mandat de les vendre, c'est-à-dire d'une façon plus précise de rechercher si le redevable est devenu propriétaire de la marchandise pendant le temps qu'il l'a eue en sa possession. Il y a là un point délicat, dont la solution pourra dépendre de la rédaction d'un contrat et qui présente une très grande importance, puisque, suivant la façon dont le contrat aura été rédigé, l'assiette de la taxe sera essentiellement différente. Il a été admis, en ce qui concerne les libraires, que lorsque l'éditeur reprend les invendus et que le libraire n'a jamais été acquéreur ferme des ouvrages, il ne devra la taxe sur le chiffre d'affaires que sur les commissions, qui lui sont abandonnées par l'éditeur, alors même que les livres lui auraient été facturés pour ordre.

La question de la liquidation de la taxe sur le chiffre d'affaires en ce qui concerne les dépositaires ou consignataires.

La question intéresse, en second lieu, les commissionnaires ; ce qui même la complique pour eux, c'est que le commissionnaire, bien qu'il n'agisse pas pour lui-même, mais pour le compte d'un commettant, traite, cependant en son nom personnel vis à vis de la contre-partie. Il apporte même un soin tout particulier à ne pas divulguer à son commettant le nom du client, avec lequel il a traité, de façon à éviter que des relations directes puissent s'établir entre eux, ce qui rendrait son entremise inutile. On reconnait le commissionnaire, de l'opérateur qui agit pour son propre compte, au fait qu'il a reçu un mandat de vendre, mandat dont il doit, comme c'est d'ailleurs la règle pour toute espèce de mandat, rendre compte à son commettant et à ce qu'il ne devient à aucun moment propriétaire des marchandises (Question Franklin. Bouillon, Ch. des Dép. Déb. parl 1925. p. 2651 Question Chaussy. Ch. des Dép. Déb. parl. 1924. p 3206)

Même question en ce qui concerne les commissionnaires.

Les commissionnaires de transports se trouvent dans une situation spéciale. L'Admi-

Source : BIU Cujas

Les Commissionnaires de transports sont considérés, au point de vue de la liquidation de la taxe sur le chiffre d'affaires comme des entrepreneurs.

mistration, à laquelle la jurisprudence a donné gain de cause, les considère, en effet, sauf conventions contraires et précises, non comme de simples mandataires, mais comme de véritables entrepreneurs de transport. En effet, la personne qui s'intitule commissionnaire de transports fait, en réalité, la plupart du temps, du transport son affaire personnelle; elle traite directement avec la Compagnie avec laquelle le client ne se trouve pas en rapports; elle assure l'arrivage à ses risques et périls, conservant simplement son recours contre la compagnie de transports, à laquelle elle s'est adressée. En d'autres termes, le client ne connaît que le commissionnaire de transports seul responsable vis à vis de lui et ne traite qu'avec celui-ci, n'ayant pas de relations d'affaires avec la Compagnie, qui se charge de véhiculer la marchandise. En conséquence, le commissionnaire de transports devra la taxe sur le chiffre d'affaires sur la totalité du prix versé par le client, sans pouvoir en défalquer les sommes payées à la Compagnie pour prix du transport, sommes qui sont des dépenses à lui propres. (Conseil de Préfecture de la Seine, Arrêté du 25 nov. 1924. Gaz. Pal. 10 décembre 1924)

Même question en ce qui concerne les transitaires.

La même solution a été admise en ce qui concerne les transitaires, qui se chargent, moyennant une somme forfaitaire, de transporter la marchandise du port de débarquement au lieu de destination. (Arrêté du Conseil de Préfecture de la Gironde du 20 janvier 1925. Gaz. Trib. 5 avril 1925)

Même question en ce qui concerne les coopératives de consommation, les Syndicats agricoles et les groupements d'approvisionnement.

Enfin la question de savoir si l'opération a été faite à titre personnel ou à titre d'intermédiaire, intéresse les coopératives de consommation, les Syndicats agricoles et les groupements d'approvisionnement. On a eu occasion de voir que les coopératives de consommation et les Syndicats agricoles, dans la mesure où ils remplissent le rôle de coopératives de consommation, sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires, toutes les fois qu'ils achètent pour revendre, en vertu de la jurisprudence du Conseil d'Etat, et alors même qu'ils rempliraient les conditions prescrites par

Source : BIU Cujas

l'art. 13 de la loi du 31 juillet 1917, pour avoir droit à l'exonération de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Mais la situation sera essentiellement différente, si la coopérative, sans acquérir de stocks en son nom personnel, sans se porter elle-même acheteuse, se borne à transmettre aux fournisseurs les commandes que lui font parvenir les sociétaires, les marchandises étant adressées directement par le fournisseur à l'auteur de la commande.

Dans ce cas, de deux choses l'une ; ou bien la coopérative, à raison des conditions où elle fonctionne, n'est pas passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et elle ne devra pas du tout la taxe sur le chiffre d'affaires, puisqu'elle ne remplit aucune des deux conditions nécessaires pour être imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires ; d'une part, elle n'est pas imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et, d'autre part, elle n'achète pas pour revendre. Ou bien la coopérative ne remplit pas les conditions prescrites par l'article 13 de la loi de 1917 et est imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux. Elle fait par exemple des opérations, non-seulement avec ses membres, mais avec des personnes étrangères à la Société ou bien encore elle distribue ses réserves, non au prorata des opérations faites par les sociétaires, mais au prorata des actions. Dans ces conditions, la coopérative, du fait qu'elle est passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux sera passible de la taxe sur le chiffre d'affaires ; mais, au lieu de l'acquitter sur le montant total des ventes effectuées par son entremise, elle ne l'acquittera que sur le montant des commissions et des courtages qu'elle prélève sur les sociétaires, qui ont passé la commande, comme rémunération de ses bons offices. Ainsi la coopérative a servi d'intermédiaire pour un chiffre de commande de cent mille francs, si elle a reçu 10%, elle devra l'impôt, non sur 100.000 francs, mais sur 10.000 fr de commissions, c'est-à-dire un impôt 10 fois moins élevé.

Source : BIU Cujas

Affaires faites en France - Exportations - Importations

Ce qu'il faut entendre au point de vue de l'assujettissement à la taxe sur le chiffre d'affaires par "affaires faites en France"

On a vu que la taxe sur le chiffre d'affaires (art. 59 de la loi du 25 juin 1920) porte sur les affaires "faites en France" par les personnes, qui rentrent dans la catégorie des redevables. Les "affaires faites en France", ce sont les affaires faites par un redevable, dès lors que leur exécution par ce redevable doit avoir lieu en France, sans qu'il y ait à se préoccuper du lieu où le marché a été conclu. C'est la solution que donne l'Instruction générale du 29 août 1920 dans son N° 11, et qui d'ailleurs découle d'une façon normale et très rationnelle des principes contenus dans la loi. De fait que c'est l'exécution en France par le redevable, qui caractérise l'opération faite en France, résulte, en effet, de l'art. 72 de la loi de 1920, qui exonère les affaires d'exportation, ces affaires étant des affaires, qui généralement seront conclues en France et se caractérisent essentiellement par ce fait que la livraison a lieu hors de France.

La taxe à l'importation est mise à la charge de l'acheteur

En sens inverse, en ce qui concerne les affaires d'importation c'est-à-dire des affaires qui souvent sont conclues à l'étranger, mais qui portent sur des choses livrables en France, elles supportent la taxe sur le chiffre d'affaires ou tout au moins une taxe équivalente, qu'on appelle la taxe à l'importation, et qui n'y a aucun établissement. Aussi, l'étranger n'est-il imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires que lorsqu'il a en France un établissement, une succursale ou un bureau. Il ne peut pas être atteint par l'impôt, lorsqu'il fait des opérations, même exécutoires en France, et qu'il réside à l'étranger. Pour frapper les opérations traitées dans ces conditions la loi a été obligée de désigner un autre redevable et d'employer des détours, qu'on étudiera plus loin.

La solution qui concerne les affaires faites en France, lorsqu'il s'agit de ventes,

Source : BIU Cujas

Les courtages et commissions ne sont imposables que quand ils se réfèrent à une opération faite en France.

s'applique également aux courtages ou aux commissions, qui s'y réfèrent. En d'autres termes, le principe est que les courtages ou commissions suivent le sort de l'opération à laquelle ils se rapportent, c'est-à-dire que ne sont imposables que les courtages ou commissions, qui s'appliquent à une opération faite en France. Au contraire, les courtages et commissions ne sont pas imposables, quand ils s'appliquent à une affaire d'exportation, c'est-à-dire portant sur les marchandises, dont la livraison doit avoir lieu à l'étranger, soit qu'il s'agisse d'affaire d'exportation proprement dite, c'est-à-dire de marchandises expédiées de France à l'étranger, soit qu'il s'agisse d'une vente portant sur des marchandises déjà à l'étranger et qui doivent y rester. Cette règle se trouve formulée dans les dispositions de l'art. 72 de la loi du 25 juin 1920, qui exonèrent, non seulement les opérations de vente, mais aussi les opérations de commission ou de courtage portant sur des marchandises exportées.

Opérations faites avec la Principauté de Monaco et le territoire de la Sarre

Les opérations faites avec la Principauté de Monaco sont assimilées aux opérations faites à l'intérieur du territoire français, (ordonn. du prince de Monaco du 11 janv. 1921) aucune séparation douanière n'existant entre les deux territoires. De même, depuis le 11 janvier 1925, les opérations effectuées de France dans le territoire de la Sarre, ou inversement, supportent la taxe comme étant assimilées aux opérations faites en France; le régime douanier ayant été uniformisé pour les deux territoires. Sont, au contraire, assimilés à l'étranger, l'Algérie, les colonies et les pays de protectorat.

avec l'Algérie, les colonies et les pays de protectorat.

Les ventes en entrepôt ne sont pas passibles de la taxe sur le chiffre d'

Quant aux ventes en entrepôt, c'est-à-dire les ventes, qui transfèrent la propriété d'une marchandise, qui est déposée dans un entrepôt, elles ne sont pas imposables, en vertu de la fiction d'extérioralité, qui s'attache à l'entrepôt. Le transfert de propriété, qui se réalise à l'intérieur de l'entrepôt, est, en effet, considéré comme s'effectuant hors de France.

Sont également considérées comme fai-

Source : BIU Cujas

affaires

Opérations de transport maritime.

tes hors de France les opérations de transports maritimes de l'étranger en France ou de France à l'étranger ou enfin de l'étranger à l'étranger.

Sont, au contraire, des opérations faites en France et imposables sur le montant du fret les transports de port à port français, d'ailleurs, l'armateur qui assure le transport de marchandises d'un port étranger à un port français, s'il ne doit pas la taxe sur le chiffre d'affaires sur le prix du transport proprement dit, c'est-à-dire sur le fret, la doit cependant pour les opérations accessoires, exécutées en France, débarquement, manutention, magasinage (Instruction Générale N°60)

Fournitures d'objets pour la réparation des navires

Sont assimilés à des affaires d'exportation les déménagements effectués par des particuliers de France à l'étranger les fournitures d'objets pour la réparation de navires étrangers, qui ne supportent pas la taxe sur le chiffre d'affaires. Il en est autrement toutefois du prix du travail fourni pour les réparations d'un bâtiment, correspondant à un service rendu en France, lequel prix est imposable à la taxe sur le chiffre d'affaires. De même, sont exonérées les fournitures pour l'avitaillement des navires qui vont à l'étranger, aux colonies, ou qui se livrent à la grande pêche (arrêté du 28 août 1920, art. 14); il s'agit des fournitures et provisions de bord et non de livraisons de mobilier ou de matériel du navire, qui supportent la taxe quand elles sont faites à un navire français.

Les affaires de ventes à l'exportation et les courtages qui s'y appliquent ne sont pas passibles de l'impôt sur le chiffre d'affaires

En disant que l'impôt ne frappe que "les affaires faites en France" et les courtages ou commissions s'appliquant à des affaires faites en France, on a déterminé, a contrario, le régime de l'exportation. Les affaires de ventes à l'exportation et les courtages qui s'y appliquent sont exemptés de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette exemption a été motivée par le désir de ne pas grever notre commerce extérieur de charges, qui auraient pu entraver son essor; on n'a pas voulu que la taxe sur le chiffre d'affaires obligeât nos exportateurs à augmenter leurs prix de vente à l'étranger, et par conséquent leur rendre

Source : BIU Cujas

la concurrence plus difficile sur les marchés extérieurs vis à vis des commerçants des autres pays.

Le projet de budget pour l'année 1926 prévoit la suppression de cette exonération.

Cependant, on a fait valoir dans ces derniers temps qu'étant donnée la dépréciation de notre change, la taxe sur le chiffre d'affaires ne représentait qu'une charge extrêmement légère en comparaison de l'importance de la prime indirecte d'exportation, dont l'affaiblissement de notre devise fait bénéficier nos exportateurs. On a objecté, d'autre part, que plusieurs pays comme les Etats-Unis, la Tchécoslovaquie, le Canada ont considéré cette exonération, accordée aux ventes à l'exportation, comme une véritable mesure de dumping, puisqu'en réalité nous exonérions des charges que supportent les produits vendus à l'intérieur, les produits destinés à l'étranger. Ces pays ont fait jouer la clause d'antidumping, contenue dans leurs tarifs douaniers et ont infligé à nos marchandises des surtaxes de douane compensatrices. Il en résulte que nos exportateurs supportent, en réalité, les mêmes charges que s'ils acquittaient l'impôt français, seulement au lieu de les subir au profit du Trésor français, ils les subissent au profit du fisc des Etats-Unis, de la Tchécoslovaquie et du Canada. Aussi le projet de budget de 1925 avait-il prévu la suppression de cette exonération. Cette suppression se trouve reprise dans le projet du Gouvernement pour la loi de finances de 1926 ainsi que dans celui de la Commission des finances.

Cette exonération doit d'ailleurs être entendue dans le sens le plus strict

L'exonération, qui concerne les affaires d'exportation doit d'ailleurs être entendue dans le sens le plus strict c'est-à-dire qu'elle ne porte que sur l'opération d'exportation elle-même ou sur les courtages ou commissions, qui s'y réfèrent. Le commerçant qui vend à une maison d'exportation installée en France, alors même qu'au lieu de lui expédier les marchandises directement, il les enverrait pour le compte de celle-ci, à un destinataire étranger, devra la taxe sur le chiffre d'affaires, parce que la vente a été faite, non pas à un acheteur hors de France,

Source : BIU Cujas

mais à une maison française, qui s'est chargée à son tour de réexporter. De même encore, tandis que, du temps de la taxe sur les paiements, qui était à la charge de l'acheteur, l'étranger qui emportait dans ses bagages des emplettes, qu'il avait faites en France, pouvait, moyennant certaines formalités, obtenir restitution de l'impôt à la sortie, désormais, la taxe sur le chiffre d'affaires, qui est une dette personnelle du vendeur, n'est pas remboursable à l'acheteur étranger qui sort de France les articles qu'il y a achetés, parce que la vente par laquelle il se les est procurés a été effectuée à l'intérieur du territoire ; s'il veut bénéficier de l'exonération, il faudra qu'il s'abstienne d'emporter lui-même les objets acquis et qu'il les fasse expédier par le commerçant qui les lui a vendus. D'autre part, les affaires de transport et de transit qui s'appliquent à des objets exportés hors de France, ne bénéficient pas de l'exonération, parce que ce sont des services, qui sont rendus à l'intérieur du territoire français.

L'administration, par mesure de tolérance, admet cependant que, lorsque une maison, située à l'étranger, possède en France un bureau d'achat permanent, ce bureau ne sera pas réputé acheter pour son compte personnel, mais sera considéré comme simple agent de transmission, qui se borne à expédier les marchandises à l'établissement étranger, l'acquisition étant censée faite directement par ce dernier (instruction du 16 février 1921, n° 180).

La même interprétation est admise, quand une livraison de marchandises est faite à une maison française, qui les expédie directement à une exploitation qu'elle a à l'étranger, et à l'intention de laquelle ces marchandises ont été acquises par elle.

Précautions prises par l'arrêté ministériel du

D'autre part, il a fallu prendre certaines précautions pour éviter les fraudes et empêcher que le vendeur ne se prévalût de l'exonération accordée en matière d'exportation

Source : BIU Cujas

28 août 1920 pour éviter les fraudes

alors qu'il s'agissait d'une vente à destination de l'intérieur. Ces précautions font l'objet du titre 2 de l'arrêté ministériel du 28 août 1920. Cet arrêté prévoit deux hypothèses. Ou bien l'exportation est faite directement par le vendeur, qui devra tenir un registre spécial, sur lequel il inscrira par ordre de dates les opérations effectuées, la nature des marchandises vendues, les marques des colis et le nom de l'acheteur. Ces mentions devront être également reproduites sur le titre de mouvement, qui accompagne la marchandise (titre de transport, feuille de gros, etc.) ainsi que sur la déclaration faite en douane. Le service de la douane sera de cette façon à même d'identifier les marchandises et de constater que ce sont bien celles déclarées pour l'exportation, qui sont sorties de France.

1° Cas de l'exportation faite directement par le vendeur.

2° Cas où la vente a eu lieu par l'entremise d'un Commissionnaire

Ou bien la vente a eu lieu par l'entremise d'un commissionnaire ; en ce cas, il fallait tenir compte du fait que le commissionnaire prend le plus grand soin de ne pas divulguer le nom des personnes avec lesquelles il traite afin que des rapports directs ne s'établissent pas entre les vendeurs et les acheteurs, qu'il met en relation. Dans ce cas, le vendeur inscrit sur le registre spécial, qu'il est obligé de tenir pour ses affaires d'exportation, l'opération qu'il a conclue, en mentionnant et le nom du commissionnaire et le nom de l'acheteur, ou du moins l'indication de la contremarque ou de la mention particulière, par laquelle le commissionnaire désigne son client acheteur. Il doit, d'autre part, délivrer au commissionnaire une facture, que ce dernier est obligé de conserver. Quant au commissionnaire, il tient, de son côté, d'abord un registre, sur lequel il mentionne toutes les livraisons qu'il a reçues de la part des vendeurs, ensuite un autre registre, sur lequel il mentionne toutes les expéditions qu'il a faites à destination des acheteurs étrangers. Il reproduit les mentions de ce registre sur les factures qui lui ont été délivrées par les vendeurs ; les mêmes mentions sont portées sur la pièce de transport, qui doit accompagner les marchandises et

Source : BIU Cujas

sur la déclaration en douane. Les registres, factures et pièces de transport, sont communicables à l'administration compétente. Le régime est le même en ce qui concerne l'avitaillement des navires, c'est-à-dire les opérations de vente de vivres et de matériaux, dont les navires ont besoin pour la traversée.

Régime spécial de formalités exigées de ceux qui exportent. a) des marchandises soumises à des taxes de consommation intérieure.

Les formalités sont simplifiées, aux termes de l'article 15 du même arrêté du 28 août 1920, lorsque l'exportation porte sur des marchandises soumises à des taxes de consommation intérieure, dont elles se trouvent exonérées lorsqu'elles sont vendues à l'étranger. C'est le cas des boissons, qui sont soumises, dans la consommation intérieure, à des taxes, dont il leur est fait remise, lorsqu'elles sont vendues hors de France. Dans ce cas, les justifications qui ont été fournies à l'administration compétente, pour obtenir décharge de la taxe de consommation intérieure, servent également pour obtenir l'exonération de la taxe sur le chiffre d'affaires.

b) des pierres précieuses

Le même article 15, complété par un arrêté du 16 octobre 1921, prévoit également un régime spécial de formalités en ce qui concerne l'exportation des pierres précieuses.

c) des envois par la poste

Enfin les envois par la poste sont soumis, aux termes de l'article 16 de l'arrêté, à des dispositions particulières; notamment la poste a le droit de faire intervenir le service des contributions indirectes pour vérifier la nature du colis; d'autre part, le commerçant expéditeur doit annexer à son livre d'expédition le récépissé délivré par la poste. Toutes ces formalités ne s'imposent pas, lorsqu'il s'agit d'une expédition faite par une maison mère, située en France, à sa succursale, fixée à l'étranger; il s'agit, en effet, d'une simple expédition de marchandise, on n'est pas en présence d'une vente effective.

En principe, la taxe sur le chiffre d'affaires frappe les af-

Le régime des importations soulève des questions beaucoup plus délicates. Le principe est que la taxe sur le chiffre d'affaires doit frapper les affaires d'importation. Ce principe découle d'abord norma-

Source : BIU Cujas

faires d'importation

lement des règles fixées par la loi 1920, puisque sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires les affaires faites en France, c'est-à-dire dont l'execution a lieu en France et que c'est le cas précisément, par définition même, pour les affaires d'importation. Ce principe d'ailleurs s'explique par une raison de principe, à savoir que si les importations n'étaient pas soumises à la taxe sur le chiffre d'affaires, les importateurs étrangers se trouveraient favorisés par rapport aux commerçants français. En effet, les droits de douane ont pour objet de rétablir l'égalité sur le marché intérieur entre les producteurs français et les producteurs étrangers, en ce qui concerne les articles pour lesquels ces derniers bénéficient dans le pays de production d'avantages fiscaux, économiques, techniques ou naturels, dont nos nationaux ne bénéficient pas au même degré. Imposer nos producteurs à la taxe sur le chiffre d'affaires, alors que les étrangers ne la supporteraient pas, ce serait affaiblir la dose de protection douanière et rompre le système d'égalité que le tarif s'est proposé d'établir.

Toutefois, en matière d'affaires d'importation, la taxe sur le chiffre d'affaires ne peut évidemment pas être appliquée dans les conditions habituelles. Normalement, pour les affaires intérieures, la taxe est à la charge du vendeur, qui est astreint à la tenue d'écritures et qui doit fournir périodiquement un relevé de son chiffre d'affaires réalisé dans la période écoulée, et sur la production duquel l'impôt est perçu. Mais quand il s'agit d'une affaire d'importation, le vendeur est à l'étranger et il est possible qu'il n'ait en France, ni bureau, ni agence, ni établissement quelconque, de sorte que le fisc ne peut avoir prise sur lui. Il a donc fallu remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires par un équivalent, que l'on réclame à la seule personne que le fisc puisse pratiquement atteindre en l'occurence, à l'acheteur. Le système le plus simple c'est évidemment de prélever cet équiva-

Pour les affaires d'importation la taxe sur le chiffre d'affaires est perçu sous la forme d'un supplément au droit de douane.

Source : BIU Cujas

lent de la taxe sur le chiffre d'affaires en supplément du droit de douane ; c'est ce qu'a réalisé l'article 72 de la loi 1920, complété par le titre I de l'arrêté du 28 août 1920. Cet art. 72 soumet les affaires d'importation à une taxe à l'importation, qui est l'équivalent à la taxe sur le chiffre d'affaires, et qui est liquidée sur la valeur en France des marchandises qui y sont introduites, c'est à dire valeur droits de douane de consommation et de circulation inclus. L'impôt est perçu, les contraventions sont punies, les poursuites sont effectuées, les instances sont engagées comme en matière de douane et jugées par les tribunaux compétents en matière de douane.

Sont naturellement considérées comme affaires d'importations les affaires concernant les produits venant d'algérie ou des colonies françaises, puisqu'au point de vue de la taxe sur le chiffre d'affaires, ces territoires sont assimilés aux territoires étrangers.

La perception est faite sur la production de la déclaration d'importation, fournie à la douane dans les conditions habituelles en matière d'importation.

La taxe à l'importation n'est pas perçue sur les produits étrangers non soumis aux droits de douane

Comme la taxe à l'importation est un supplément au droit de douane et qu'elle a pour but de maintenir intacte l'efficacité de notre système de protection douanière, elle n'est pas perçue, lorsque l'introduction de produits étrangers en France n'est pas elle-même soumise au droit de douane. C'est le cas d'abord pour les marchandises qui sont introduites à l'entrepôt, pour cette raison, qu'en vertu de la fiction d'exterritorialité dont bénéficie l'entrepôt douanier, elles sont considérées comme ne pénétrant pas sur le territoire national. C'est le cas également pour les marchandises en transit, pour celles qui sont reçues à l'admission temporaire. C'est encore le cas pour les objets personnels, mobilier, ustensiles, vêtements, outils, instruments de travail, etc.... qui bénéficient de la franchise du droit de douane, lorsqu'un particulier effectue son déménagement de l'étranger en France. C'est le cas également des emballages et des récipients, admis au bénéfice du retour. Sont éga-

Source : BIU Cujas

lement exonérées les importations de pain, de grains de blé tendre ou de seigle, les importations de spécialités pharmaceutiques et des produits de la grande pêche maritime française.

De plus, la Direction Générale des Douanes accorde des autorisations temporaires de sortie avec retour en franchise des droits de douane et par conséquent, retour en franchise de la taxe à l'importation, aux marchandises qui sont expédiées à l'étranger pour y recevoir un supplément de façon, à condition cependant que leur transformation n'enlève pas la possibilité de les identifier à leur retour. Dans ce cas, la taxe d'importation n'est pas perçue sur la valeur de la marchandise en retour, mais elle l'est toutefois sur la valeur du travail étranger, ainsi que sur celle des pièces et des matières ajoutées à la chose et qui en ont accru la valeur.

Le fait générateur de l'impôt est l'introduction de la marchandise en France

La taxe s'appliquant à l'importation des marchandises et étant perçue en supplément du droit de douane, le fait générateur de l'impôt est l'introduction de la marchandise en France, sans qu'il y ait lieu de s'attacher à la personne ou à la qualité du destinataire, ni à la cause de cette introduction, il n'est pas nécessaire que cette cause résulte d'une vente. L'expédition qu'une succursale ou un établissement principal situés à l'étranger, fait à l'établissement principal ou à la succursale, situés en France, motivera la perception de la taxe à l'importation, parce qu'il y a passage de la frontière par la marchandise.

Le taux de la taxe d'importation est le même que celui de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Le taux de la taxe est le même que celui de la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires. C'est un point qui, au début, avait fait doute. La taxe habituelle a été établie par la loi du 25 juin 1920, au taux de 1,10 % dont 1% (actuellement, depuis la loi du double décime 1,20 %) au profit de l'Etat et 0,10% au profit des finances locales. Or, l'art. 72, qui a institué la taxe à l'importation, parlait de la taxe de 1%, applicable aux opérations de vente, d'où la thèse soutenue par les redevables, et qui a même été admise par le tribunal de Rouen (Jugement du 7 février 1922) que le décime,

Source : BIU Cujas

prélevé au profit des collectivités locales, ne s'appliquait pas à la taxe d'importation, qui constituait un impôt équivalent à la taxe sur le chiffre d'affaires, mais cependant distinct de cette taxe. Cette thèse n'a pas prévalu ; elle a été condamnée, en dernier lieu, par un arrêt de cassation du 30 janvier 1924, et il est admis, conformément d'ailleurs à la solution déjà donnée par l'arrêté du 28 août 1920, que la taxe d'importation n'est pas autre chose que la taxe sur le chiffre d'affaires, perçue d'une autre façon, et que son tarif doit être le même, c'est-à-dire à cette époque, de 1,10 %, et aujourd'hui de 1,30 %.

Dispositions spéciales applicables aux affaires d'importation.

Le régime des importations s'est d'ailleurs trouvé compliqué par des dispositions spéciales, qui s'expliquent par différentes raisons. La première a été l'effort qu'il a fallu tenter pour lutter contre ce qu'on a appelé les importations fictives. Les autres raisons tiennent à la double préoccupation, un peu contradictoire, qu'on a eue, d'une part, de ménager le commerce d'importation établi principalement dans les ports français, d'autre part, de ne pas grever trop lourdement les matières premières, dont nos producteurs ont besoin.

Dispositions prises par le législateur en vue d'empêcher les importations fictives.

Tout d'abord, le cas des importations fictives, dont le législateur a été amené à s'occuper presqu'aussitôt après le vote de la loi du 25 juin 1920. Un commerçant, Secundus, qui est établi dans le Nord de la France, achète à Primus une marchandise quelconque, que celui-ci revend à Tertius. Au point de vue fiscal, la situation est extrêmement simple ; Secundus acquitte la taxe sur le chiffre d'affaires, sur le montant de la revente qu'il fait des marchandises par lui achetées à Primus, le produit arrive ainsi à Tertius, grevé d'un double prélèvement. Primus a payé la taxe sur sa vente à Secundus et Secundus la paie à son tour, sur sa revente à Tertius. Supposons maintenant que Secundus aille s'établir en Belgique, sans conserver aucun bureau, aucune agence en France ; il achète par correspondance à Primus et il le charge de livrer directement la marchandise à Tertius,

L'achat en France de marchandises par un commerçant étranger avec ordre de livrer en France à un tiers est passible

Source : BIU Cujas

de la taxe sur les importations.

auquel la marchandise a été revendue par Secundus. Avec ce procédé, Secundus arrive à exonérer d'impôt l'opération qui il a faite. Naturellement il n'y a pas paiement de la taxe à l'importation, puisque l'affaire a porté sur des marchandises qui existaient en France et qui n'ont pas été expédiées de Belgique en France; d'autre part, Secundus qui est installé hors de France, ne peut pas être imposé à la taxe sur le chiffre d'affaires pour son opération de vente à Tertius. Il ne paiera donc point d'impôt; de sorte que les marchandises arriveront aux mains de Tertius, grevées d'une seule taxe sur le chiffre d'affaires, celle que Primus, commerçant établi en France, a acquittée sur les marchandises vendues à Secundus. Ainsi le commerçant, qui s'est installé à l'étranger, dans le voisinage de la frontière française et qui a supprimé ses établissements en France, va pouvoir vendre à Tertius meilleur marché que ses concurrents restés en France. Aussi l'art. 72, § 2, a.t. il pris la précaution d'assimiler à une importation l'opération par laquelle une personne, résidant hors de France, achète en France des marchandises ou des objets qu'elle donne l'ordre à son vendeur de livrer en France à un tiers, auquel elle les a elle-même revendues.

Mais cette taxe sera réclamée au premier vendeur résidant en France.

Comme la taxe d'importation ne peut naturellement pas être réclamée, pour cause d'impossibilité matérielle, à l'opérateur qui réside hors de France, elle sera réclamée au premier vendeur, en l'espèce, à Primus qui l'acquittera en plus de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui il doit pour sa première opération. Primus acquittera donc, et la taxe sur le chiffre d'affaires pour la vente de marchandises faites à Secundus, et sur le même montant, la taxe d'importation, qui est l'équivalent de la taxe sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire que pratiquement, il paiera deux fois la taxe; de cette façon, la situation sera absolument la même pour l'acheteur que s'il avait acheté à un commerçant installé en France.

Cette disposition paraissait très ingénieuse; cependant, elle laissait subsister une fis-

Source : BIU Cujas

L'art. 84 de la loi du 13 juillet 1925 impose les agents opérant en France pour des personnes résidant hors de France, non sur leur Commission, mais sur le montant total de la vente

sure que les intéressés n'avaient pas manqué de remarquer assez vite et dont ils avaient largement profité. Il leur suffisait, en effet, pour éluder les dispositions de l'art. 72 §2, de s'abstenir de donner à leur vendeur l'ordre de livrer pour eux à un tiers et de faire faire cette livraison par un intermédiaire. Secundus, installé en Belgique, achetait des marchandises à Primus, évitant soigneusement de lui demander le service d'expédier les marchandises à Tertius, à qui il avait revendu, il lui disait de tenir les marchandises à sa disposition à telle date, puis il chargeait un intermédiaire quelconque, un représentant de commerce ou un entrepreneur de transport, d'aller prendre livraison et d'expédier la marchandise ou de la transporter lui-même chez Tertius. Dans ce cas l'opérateur retrouvait l'avantage que la disposition du §2 de l'art. 72 avait voulu lui retirer. Si l'intermédiaire, auquel il s'était adressé, était, par exemple, un représentant de commerce, qui, à raison des conditions particulières de son activité, n'était pas passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Secundus échappait totalement à l'impôt. Si l'intermédiaire, au contraire, était imposable à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, si c'était, par exemple, un voiturier passible comme tel, et de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et de la taxe sur le chiffre d'affaires, il subsistait toujours cet avantage que l'intermédiaire acquittait l'impôt sur le chiffre d'affaires, non sur le montant de la vente, mais simplement sur le montant de sa rétribution, de sorte que la marchandise arrivait aux mains du dernier acquéreur, grevée d'une moindre charge d'impôts que si Secundus avait été un commerçant établi en France.

Aussi l'art. 84 de la loi du 13 juillet 1925 a-t-il mis fin à cette situation en disposant que, pour les personnes opérant en France comme agents ou employés de personnes non établies en France, le chiffre d'affaires servant

Source : BIU Cujas

de base à la liquidation de l'impôt institué par l'art. 59 de la loi du 25 juin 1920, est constitué par le montant des ventes effectivement et définitivement réalisées. Donc, de deux choses l'une ; ou bien l'opérateur, installé hors de France, a donné à son vendeur lui-même l'ordre de livrer directement pour son compte ; dans ce cas, ce vendeur paie la taxe sur le chiffre d'affaires sur sa propre opération, et il paie, en outre, la taxe d'importation, d'où double prélèvement de la taxe ou de son équivalent. Ou bien, l'opérateur, installé à l'étranger, n'a pas donné cet ordre de livraison à son vendeur, il a fait prendre la marchandise par un intermédiaire, qui s'est chargé de la faire parvenir à sa destination ; dans ce cas il y aura paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires par le premier vendeur et paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires par l'intermédiaire, cette dernière étant calculée, non sur la commission versée, mais sur le montant total de la vente. Dans les deux hypothèses la liquidation de l'impôt aboutit aux mêmes résultats.

En second lieu, on s'est préoccupé, en se plaçant au point de vue de la protection douanière, de faire subir à la taxe d'importation certains ajustements. D'une façon générale, la protection douanière est une arme à double tranchant ; si elle sert certains intérêts, par contre, elle nuit à certains autres, du fait qu'elle rend les importations plus onéreuses, elle gêne tous ceux qui sont obligés, pour une raison ou une autre, de s'approvisionner à l'étranger. C'est ce qui explique qu'on ait introduit, en vue d'assouplir la pratique douanière, un certain nombre de palliatifs, comme l'admission temporaire, comme le drawback, qui facilitent l'introduction en France, au moins à titre provisoire, de certaines matières premières, qui viennent alimenter nos industries d'exportation.

Cet antagonisme d'intérêts s'est manifesté dès le vote de la loi du 25 juin 1920. En effet, il y a dans les grands ports français d'assez nombreuses maisons, spécialisées dans

Source : BIU Cujas

La surtaxe d'importation, établie par l'art. 12 de la loi du 31 juillet 1920

le commerce d'importation, qui font venir des produits coloniaux, du sucre, du café, du cacao, des laines, du coton, de la soie, etc..... et à qui le commerce français et les industriels français, ont pris l'habitude de s'adresser pour constituer les stocks, dont ils ont besoin. Le régime fiscal, créé par la loi du 25 juin 1920, mettait en péril d'une façon assez grave la situation de ces maisons d'importation. En effet, d'après les dispositions mêmes de la loi, elles devaient d'abord payer la taxe à l'importation sur leurs achats ou plus exactement sur l'introduction en France des marchandises étrangères, dont elles faisaient provision ; en second lieu, lorsqu'elles revendaient ces marchandises à leurs clients habituels, elles acquittaient dans les conditions ordinaires la taxe sur le chiffre d'affaires ; elles fournissaient donc à leurs clients une marchandise, qui avait supporté deux fois le poids de la taxe, une fois sous forme de taxe à l'importation, et une fois sous forme de taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de la revente de la marchandise. Si un commerçant, qui avait l'habitude de s'adresser à la maison d'importation française, renonçait à ce procédé et faisait venir lui-même directement la marchandise de l'étranger, il payait du fait qu'il introduisait en France une marchandise venant de l'étranger, la taxe à l'importation, mais, comme il n'y avait pas de vente intermédiaire, puisqu'il avait acheté directement la marchandise au fournisseur étranger, il n'y avait pas de prélèvement de la taxe sur le chiffre d'affaires ; la marchandise lui arrivait donc grevée d'un seul impôt. On courait donc le risque très réel de voir notre commerce d'importation péricliter et les centres d'achats se transporter à l'étranger, les commerçants français prenant de plus en plus l'habitude de traiter avec les maisons étrangères.

Pour remédier à cette situation, il était possible d'envisager deux solutions : on pouvait agir par voie de surtaxe, ou, au contraire, par voie de détaxe. On pourrait, par exemple, détaxer les maisons françaises d'im-

Source : BIU Cujas

portation de la taxe d'importation, tout au moins pour les matières premières qui présentaient le plus d'intérêt pour les producteurs nationaux, ou bien, au contraire, on pouvait établir d'une autre façon la péréquation des charges entre les importateurs français et les commerçants étrangers qui vendaient directement en France, en surtaxant les commandes directes faites aux commerçants étrangers. C'est ce second système de la surtaxe qui a finalement adopté l'art. 12 de la loi du 31 juillet 1920. Cet article créait une surtaxe d'importation d'un montant égal à la taxe d'importation, qui se trouvait ainsi doublée, pour les produits importés par un vendeur étranger n'ayant pas en France le siège de son commerce, une succursale ou un comptoir, c'est-à-dire par un vendeur, qui n'était pas soumis en France à la taxe sur le chiffre d'affaires. Dans ces conditions, de deux choses l'une; ou bien le vendeur étranger avait une succursale en France, et le régime du droit commun était maintenu; les produits supportaient la taxe d'importation à leur introduction en France, et ensuite, lorsque la succursale, qui avait pris livraison du produit, la vendait à un acheteur français, elle payait la taxe sur le chiffre d'affaires sur le montant de sa vente. La succursale du vendeur étranger, installée en France, se trouvait donc dans la même situation qu'une maison d'importation française. Ou bien le vendeur étranger n'avait pas de succursale ou de comptoir en France; alors, la taxe à l'importation était doublée du fait de la surtaxe, de façon à suppléer à l'absence de perception de la taxe sur le chiffre d'affaires. L'acheteur français n'avait donc aucune raison de s'adresser directement au vendeur étranger plutôt qu'à une maison française d'importation, située dans un de nos ports, puisque, de toutes façons, la marchandise lui arrivait grevée d'une double taxe. S'il s'adressait à la maison française d'importation, la marchandise était grevée de la taxe d'importation, acquittée par la maison, au moment où elle recevait la marchandise de l'étran-

Source : BIU Cujas

ger ; elle était grevée ensuite de la taxe sur le chiffre d'affaires, lorsque la maison d'importation la revendait à ses clients. S'il s'adressait directement à un vendeur étranger, la marchandise lui arrivait grevée d'une taxe d'importation, qui était portée au double, de sorte que dans les deux cas, le prélèvement était le même.

Cette taxe protégeait bien le commerce français d'importation, elle présentait cependant des inconvénients assez graves. En effet, du fait qu'elle doublait la taxe d'importation, elle aggravait les inconvénients inhérents à cette taxe elle-même. Or, la taxe d'importation se justifie, lorsqu'elle s'applique à l'introduction de produits, dont les consommateurs français pourraient aussi bien s'approvisionner en France qu'à l'étranger, car il est évident que, dans cette hypothèse, il y a avantage à ne pas leur donner un intérêt artificiel, de par les dispositions de notre régime fiscal, à s'adresser à une maison établie à l'étranger plutôt qu'à une maison établie en France. Par contre, lorsque la taxe d'importation s'applique à l'entrée en France de produits, dont le consommateur est obligé de s'approvisionner à l'étranger parce qu'il ne les trouve pas en France, ce qui est le cas des denrées coloniales, ou parce qu'il ne les trouve sur le marché nationale qu'en quantité insuffisante, la taxe d'importation, tout au moins en tant qu'instrument de protection douanière, n'a plus aucune raison d'être, elle n'a pas de rôle protecteur à jouer, puisque, par hypothèse, il n'y a pas de produits français à protéger. En pareil cas, elle dégénère en un simple droit de consommation intérieure, perçu à la frontière, droit dont le seul résultat est d'accroître le coût de production de tous ceux qui mettent en œuvre le produit importé de l'étranger et notamment de préjudicier à notre commerce extérieur, en rendant la concurrence plus difficile à toutes les maisons françaises, qui fabriquent en vue de l'exportation. Pour toute cette catégorie de produits pour lesquels nous sommes nécessairement tributaires de l'étran-

La surtaxe d'importation ne s'applique pas quand le vendeur est établi au pays d'origine.

Source : BIU Cujas

ger, c'eût été une faute grave de doubler la taxe à l'importation, alors qu'en réalité la solution qui semblait le plus logique eût été au contraire de la supprimer purement et simplement. On se trouvait, en réalité, aux prises avec une contradiction, qui semblait presque insoluble, d'une part, la protection de notre commerce d'importation nécessitait une surtaxe d'importation; d'autre part, la sauvegarde des intérêts de ceux de nos industriels et de nos commerçants, qui utilisent des matières premières ou des denrées qu'ils étaient obligés de tirer de l'étranger, conseillait non-seulement d'éviter cette surtaxe, mais même de supprimer la taxe d'importation qui, ainsi qu'on l'a dit très justement, jouait comme une sorte de dumping à rebours.

Le Parlement, ne sachant pas exactement comment résoudre cette difficulté se borna à ajouter à l'art. 12 de la loi du 31 juillet 1920, une disposition édictant que la surtaxe ne s'appliquerait pas aux produits facturés, quand le vendeur est établi au pays d'origine. Il semble bien que l'intention des auteurs de cette disposition ait été de faire bénéficier les matières premières importées de l'étranger, de l'exonération de la surtaxe d'importation. Mais si telle était leur intention, il est certain que le texte voté n'y répond nullement. D'ailleurs, le Parlement avait lui-même si peu la notion exacte de ce qui était en discussion que, par erreur, la Chambre vota, et que le Sénat lui-même adopta, en première lecture, un texte où figuraient les mots "produits manufacturés" au lieu de "produits facturés", et qu'on dut corriger le lapsus.

Un texte qui aurait réservé l'exonération de la surtaxe aux seuls produits manufacturés, aurait été directement au rebours du résultat qu'on voulait atteindre; mais un texte qui la réservait aux produits facturés dans le pays d'origine, était pour le moins totalement insuffisant, parce qu'il n'exclurait pas d'une façon précise les produits manufacturés. A la faveur de cette disposition, tous les articles manufacturés, achetés directement dans les pays

Source : BIU Cujas

d'origine, c'est-à-dire au lieu de fabrication, se trouvaient avantagés par rapport à ceux qu'on faisait venir par l'intermédiaire d'une maison française. S'ils étaient achetés directement à l'étranger, au lieu d'origine, ils ne supportaient que la taxe simple d'importation, tandis que s'ils étaient achetés par l'intermédiaire d'une maison d'importation française, ils supportaient, d'abord la taxe simple d'importation, et ensuite la taxe sur le chiffre d'affaires, sur les ventes que la maison d'importation française faisait à ses clients, de sorte que l'avantage du vendeur étranger qu'on avait voulu supprimer réapparaissait.

D'autre part, le système favorisait des fraudes assez faciles; des importateurs, pour obtenir l'exonération de la surtaxe d'importation, produisaient souvent des titres d'origine fictifs. Il avait fallu, pour y remédier dans la mesure du possible, instituer une réglementation compliquée, d'une application malaisée, qui soulevait des contestations continuelles entre le fisc et les redevables. Aussi l'art. 84 de la loi du 13 juillet 1925 a-t-il modifié complètement la règle suivie jusque là, en supprimant le système de la surtaxe d'importation et en le remplaçant par d'autres dispositions plus rationnelles, mais présentées d'une façon très confuse.

L'art. 84 de la loi du 13 juillet 1925 a remplacé la surtaxe d'importation par une détaxe au moment de la revente des produits importés.

L'art. 84 de la loi de finances du 13 juillet 1925 supprime la surtaxe d'importation de l'art. 12 de la loi du 31 juillet 1920. Au lieu de protéger, comme par le passé, le commerce français d'importation au moyen de surtaxes infligées aux produits commandés directement à l'étranger, le nouveau système protège le commerce français par des détaxes, c'est-à-dire que la maison d'importation sera dispensée de la taxe sur le chiffre d'affaires, pour la revente des produits qu'elle a fait venir de l'étranger. L'équilibre se trouvera ainsi rétabli, mais d'une autre façon que sous le régime de la loi du 31 juillet 1920. Dans l'ancien système, le client, soit qu'il s'adressât à une maison d'importation, soit qu'il s'adressât directement à une maison étrangère, à moins que ce fût une maison du pays

Source : BIU Cujas

d'origine du produit, supportait le poids de deux taxes. En cas d'achat à la maison française d'importation, la marchandise lui parvenait grevée et de la taxe d'importation, et de la taxe sur le chiffre d'affaires, perçue sur la vente à lui faite par la maison d'importation. En cas d'achat direct à la maison étrangère, la marchandise était grevée, d'abord de la taxe d'importation, et ensuite de la surtaxe d'importation, qui doublait le taux de l'impôt. Désormais, dans les deux cas, l'acheteur français ne supportera plus que le poids d'une seule taxe, à savoir la taxe d'importation, puisqu'il n'y a plus de surtaxe d'importation, celle-ci étant supprimée par la loi de 1925, et que d'autre part, au cas d'achat à la maison française d'importation, cette maison n'acquitte plus la taxe sur le chiffre d'affaires sur la vente des produits importés.

Avantage du système de l'art. 84 de la loi du 13 juillet 1925

Tel est le principe du système de l'art. 84. Mais son avantage est de pouvoir être limité à ce qui est nécessaire pour assurer à notre commerce d'importation la protection dont il a besoin sans gêner l'approvisionnement de nos usines ou manufactures en matières premières de provenance étrangère. Le commerce français d'importation ne mérite pas, en effet, de faveurs particulières, lorsqu'il introduit, en France, des produits de provenance étrangère, dont on peut trouver l'équivalent sur le marché intérieur. Il n'est intéressant que dans la mesure où il facilite l'arrivage en France de denrées ou de matières premières, que nous serions dans l'impossibilité de nous procurer en France, ou tout au moins qu'on n'y trouve pas en suffisance. Il va de soi que, dans ce cas, il y a tout intérêt à ne pas détourner l'acheteur français des maisons françaises d'importation et à éviter tout ce qui pourrait le porter à passer ses commandes sur les places étrangères.

Aussi le régime institué par l'art. 84 est-il limité aux "affaires consistant dans la vente de produits végétaux, animaux et minéraux importés à l'état brut, dont la liste sera établie par un décret rendu sur la

Source : BIU Cujas

Le régime de faveur de l'art. 84 n'est applicable qu'aux produits dont la liste se trouve dans le décret du 14 août 1925

proposition des ministres des finances, du commerce et des colonies", et soumis à la ratification législative. Le décret prévu par l'art. 84 qui est d'ailleurs applicable par anticipation, avant même d'avoir obtenu l'homologation du Parlement, a été pris le 14 août 1925; il contient la liste des produits bruts bénéficiant du régime de faveur de l'art. 84, notamment les peaux, les laines non teintes, les soies en cocons ou grèges, les céréales, le riz, le café, le cacao, le caoutchouc, les bois communs non équarris, le coton, le chanvre, le jute à l'état brut, et les phosphates naturels.

1° Cas où la marchandise est introduite en France par un importateur français

Ces règles ont donné lieu à un texte assez compliqué, qui vise plusieurs situations analysées dans la très importante instruction du 25 septembre 1925 (J.O du 8 octobre 1925)

Tout d'abord la marchandise est introduite en France par un importateur établi en France. On entend par importateur la personne qui prend livraison de marchandises, et qui en devient propriétaire avant leur passage à la douane, et au nom de laquelle s'effectuent les opérations de dédouanement. Le décret du 14 août 1925 prescrit d'ailleurs que, pour pouvoir fournir les justifications nécessaires dans la suite, l'importateur devra conserver la quittance de la douane sur laquelle il figure comme étant le véritable destinataire. L'importateur est dispensé de la taxe sur le chiffre d'affaires, sur les ventes de produits importés, à condition qu'il les revende à l'état brut, sans aucune transformation. Ne sont pas comprises d'ailleurs parmi les transformations proprement dites les opérations qui ont simplement pour but la conservation, le nettoyage, la mise en état de transport ou la mise en état de présentation au consommateur de la marchandise. On comprend que cette mesure soit limitée à la revente des marchandises à l'état brut, sans aucune transformation, puisqu'elle a pour objet de ne pas grever de charges fiscales supplémentaires les industriels ou les particuliers, qui s'approvi-

Source : BIU Cujas

sionnent de matériaux bruts par le soin d'une maison française d'importation, au lieu de s'adresser directement à une maison étrangère.

2e. Cas où la marchandise est introduite en France par le consommateur.

Deuxième hypothèse : la marchandise est introduite en France par le consommateur qui reçoit de l'étranger, suivant l'expression qui figure au texte, "des marchandises destinées à son usage ou à sa propre consommation" et non à la revente. Par marchandises destinées à son usage ou à sa consommation et non à la revente, on entend aussi bien les marchandises qu'un particulier acquiert pour son service personnel, que les marchandises qu'un industriel ou un fabricant achète pour les besoins de son industrie. Par exemple, les matières premières qu'un industriel achète, en vue de les transformer, de les ouvrer dans son usine, constituent un achat en vue de la consommation. Dans cette hypothèse, l'acheteur ne doit pas de taxe sur le chiffre d'affaires, s'il s'agit des produits végétaux, animaux ou minéraux, qui bénéficient de l'exonération, c'est-à-dire dont la liste est contenue dans le décret de 1925. Au contraire, lorsqu'il fait venir directement, pour son usage personnel ou sa propre consommation, des produits de l'étranger, s'il s'agit de produits non exonérés (cuivre importé pour la fabrication de fils ou d'objets ; draps achetés pour la confection, sucre utilisé pour la raffinerie, etc.) il devra la taxe sur le chiffre d'affaires, sur le montant de son achat.

3e. Cas où l'importation a lieu par les soins d'un mandataire ou d'un intermédiaire quelconque.

Troisième hypothèse : l'importation a lieu par les soins d'un mandataire ou d'un intermédiaire quelconque, qui peut être, soit un mandataire du vendeur étranger, soit un mandataire de l'acheteur français. Ici deux cas sont à distinguer. L'importation, qui a lieu par les soins de l'intermédiaire, porte sur des marchandises non admises au bénéfice de l'exonération ; dans ce cas, l'intermédiaire acquittera la taxe sur le chiffre d'affaires, non pas sur le montant de sa commission ou de son courtage, comme il est d'habitude en cette matière, mais sur le montant total de l'opération d'achat ou de vente

a) l'importation porte sur des marchan-

Source : BIU Cujas

dises non admises au régime de l'exonération.

pour laquelle il a servi d'intermédiaire.

Au contraire, si l'importation effectuée par ses soins concerne des matières qui bénéficient de l'exonération, il ne paiera la taxe sur le chiffre d'affaires que dans les conditions habituelles, c'est-à-dire sur le montant de sa rétribution, commission ou courtage, et encore à condition qu'il exerce une profession passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux. Il va de soi que cet avantage lui sera acquis non seulement au cas d'introduction des produits en France, mais aussi au cas, étudié précédemment d'"importation fictive", c.à.d au cas où la vente faite par une personne non établie en France porte sur des marchandises qui se trouvent en France. L'intermédiaire, agent ou employé, qui opère pour le compte de cette personne ne paiera l'impôt que sur sa rétribution, si la marchandise fait partie de produits exonérés.

b) l'importation porte sur des matières qui bénéficient de l'exonération

Résumé du régime des marchandises importées au regard de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Ce système assez complexe peut se résumer de la façon suivante. D'abord la taxe à l'importation est toujours due, du fait que la marchandise passe la frontière. Ceci posé, l'importateur de produits bruts exonérés, qui les revend tels que, sans aucune transformation, ne paie pas la taxe sur le chiffre d'affaires sur la vente. Par contre, s'il revend ces matières, après les avoir transformées, il acquittera la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'il rentrera, du fait de cette transformation, dans la seconde catégorie, celle des personnes qui achètent pour leur propre consommation. L'importateur de produits non exonérés doit la taxe sur le chiffre d'affaires, sur la vente des produits qu'il a fait venir de l'étranger, s'il les revend dans l'état où il les a reçus, sans transformation. S'il achète des produits non exonérés, en vue de les transformer, et s'il les revend après transformation, il doit l'impôt sur l'achat, par lequel il s'est procuré les objets en les tirant de l'étranger, il doit également l'impôt sur la revente après transformation. Quant à l'intermédiaire, qui effectue une affaire d'impor-

Source : BIU Cujas

tation, il acquitte la taxe sur le chiffre d'affaires, seulement sur le montant de sa commission ou courtage, si l'affaire porte sur des produits bruts exonérés. Au contraire, la taxe sera calculée pour lui, non pas sur sa commission, mais sur le montant du prix de la vente à l'importation, si l'affaire porte sur d'autres produits.

Ce système de l'art. 84 place le commerce français d'importation sur le pied d'égalité par rapport aux maisons étrangères

De cette façon, le commerce d'importation français se trouve placé sur un pied de rigoureuse égalité par rapport aux maisons de commerce étrangères. En effet, le client français ne supporte pas plus de charges fiscales en s'adressant à une maison d'importation située en France, que s'il s'adressait à une maison située à l'étranger, soit directement, soit par l'entremise d'un commissionnaire. En effet, quand il s'agit de marchandises exonérées, c'est-à-dire figurant dans la liste du décret, peu importe que le consommateur achète ses marchandises à une maison d'importation française ou qu'il les fasse venir directement de l'étranger. Dans les deux cas, il ne supporte que la taxe d'importation. Cela va de soi lorsque l'achat est fait en provenance directe de la maison étrangère puisque la surtaxe d'importation est supprimée ; cela résulte également de l'art. 84, si l'achat est fait à la maison française, puisqu'elle est dispensée de la taxe sur le chiffre d'affaires, sur les ventes des produits bruts, dont elle s'est approvisionnée à l'étranger. Si l'opération a lieu par l'intermédiaire d'un commissionnaire, elle comportera un léger supplément de frais qui se produit d'ailleurs dans tous les cas, où l'on s'adresse à un intermédiaire ; la marchandise sera grevée de la taxe sur le chiffre d'affaires, sur le montant de la commission de l'intermédiaire.

Si, au contraire, il s'agit de marchandises non exonérées, le client qui les achète à une maison d'importation française subit par répercussion d'abord la taxe d'importation et, en second lieu, la taxe sur le chiffre d'affaires acquittée par la maison sur l'opération de vente qu'elle passe avec lui. Si

Source : BIU Cujas

le client s'adresse, non pas à une maison française, mais directement à une maison étrangère, la marchandise acquitte d'abord la taxe d'importation, puis la taxe sur le chiffre d'affaires payée par l'acheteur sur le montant de son achat.

Enfin, quand le client s'adresse pour traiter avec la maison étrangère, à un commissionnaire, la marchandise supporte, d'abord la taxe d'importation et, en second lieu, la taxe sur le montant du prix de la marchandise, acquittée par l'intermédiaire. Donc en principe, au cas de marchandises exonérées, quelle que soit la maison à laquelle on s'adresse pour s'en approvisionner, maison française ou maison située hors de France, il n'y a qu'une seule taxe à payer : la taxe d'importation. Au cas de marchandises non exonérées, quel que soit le procédé d'approvisionnement employé, il y a deux taxes à payer, la taxe d'importation et la taxe sur le chiffre d'affaires, acquittée, tantôt par la maison d'importation, tantôt par l'acheteur qui s'adresse lui-même au fournisseur étranger, tantôt par l'intermédiaire qui prête son entremise.

Ce système soulève des objections. Difficulté dans l'établissement de la liste des produits appelés à bénéficier de l'exonération.

Ce système cependant comporte quelques objections. La principale difficulté qu'il soulève, c'est de déterminer d'une façon satisfaisante la liste des produits bruts et matières premières appelés à bénéficier de l'exonération. La liste du décret du 14 août 1925 est assez étroite. Si on l'étend, on risque de soulever des protestations de la part des producteurs français de matières ou de produits similaires, et on lèse également les intérêts du Trésor Public. Si au contraire, on n'étend pas cette liste, une grande partie des matières premières de provenance étrangère qu'utilise l'industrie française, continuera à supporter une surcharge fiscale, puisque quel que soit le mode d'achat qu'on emploie pour s'approvisionner, les produits non exonérés arrivent aux mains de celui qui les utilise déjà grevés d'un double droit, à savoir la taxe à l'importation et la taxe sur le chiffre d'affaires, à la charge, suivant

Source : BIU Cujas

les cas, soit de la maison d'importation, soit de l'acheteur, soit de l'intermédiaire. Le prix de revient de nos fabricants se trouve ainsi artificiellement majoré, ce qui est de nature à leur causer un tort particulièrement grave, quand ils travaillent pour l'exportation. Les dispositions de l'article 84 de la loi du 13 juillet 1925, ne fournissent donc pas encore une solution du problème, qu'on puisse considérer comme entièrement satisfaisante

Taxe de luxe. Les explications fournies jusqu'à présent ne concernent que les affaires ordinaires, motivant l'application du tarif de droit commun. Ce tarif avait été fixé par l'article 63 de la loi du 25 juin 1920 à 1,10 %, dont 1% pour l'Etat et 0,10% pour les budgets locaux. La loi du 22 mars 1924 ayant ajouté un double décime aux impôts d'Etat, le taux de la taxe se trouve aujourd'hui porté à 1,30% dont 1,20% au lieu de 1% pour l'Etat et 0,10% qui continuent à être perçus au profit des finances locales.

Le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La loi du 25 juin 1920 a maintenu en la modifiant d'ailleurs, pour l'adapter au nouveau régime, l'ancienne taxe de luxe sur les objets et sur les établissements de luxe, instituée par la loi du 31 décembre 1917. Plus exactement, il n'existe plus aujourd'hui qu'une seule taxe, qui est la taxe sur le chiffre d'affaires; seulement la loi de 1920 en a majoré le taux pour les dépenses, faites pour l'achat des objets classés comme étant de luxe, ou effectuées dans des établissements également classés comme établissements de luxe. A prendre strictement les choses, il n'y a donc pas deux taxes différentes, il n'y a qu'une seule taxe, la taxe sur le chiffre d'affaires, mais qui comporte plusieurs tarifs différents; le tarif est de 1,30% (y compris le double décime de la loi du 22 mars 1924) pour les affaires ordinaires; mais il a été porté à 10% (soit maintenant 12%, avec le double décime) par l'article 63 de la loi de 1920 pour les ventes d'objets de luxe, à 3% et à 10% (actuellement 3,60% et 12%) pour les

La taxe sur le chiffre d'affaires comporte trois tarifs différents; un pour les affaires ordinaires, un pour les objets de luxe ou consommés dans les établissements de luxe, un pour les ventes de spiritueux

Source : BIU Cujas

dépenses faites dans les établissements de luxe de seconde et de première catégories ; et enfin à 25 % (actuellement 30 %) pour les affaires de ventes de spiritueux.

La taxe de luxe est perçue intégralement au profit de l'Etat et ne comporte pas de prélèvement au profit des finances locales.

La taxe de luxe ne se cumule pas avec la taxe sur le chiffre d'affaires

Comme la taxe de luxe n'est autre chose que la taxe sur le chiffre d'affaires portée dans certains cas à un taux plus élevé, il en découle nécessairement que les deux taxes ne peuvent pas se cumuler ; l'application du tarif de 12 % exclut nécessairement l'application du tarif de 1, 30 % et réciproquement.

La taxe de luxe comporte trois applications distinctes qu'il convient d'étudier séparément : elle s'applique à la vente des objets de luxe, aux établissements de luxe et aux ventes de spiritueux qui font l'objet de dispositions spéciales.

La taxe de luxe applicable aux ventes d'objets.

En ce qui concerne la taxe sur les ventes d'objets, le nouveau régime, institué par la loi de 1920, a conservé un des principes essentiels de l'ancienne taxe de luxe de la loi de 1917. La taxe de luxe de la loi du 31 décembre 1917, de même que la taxe sur les paiements commerciaux, dont elle n'était qu'une variante, ne s'appliquait qu'à la dernière vente, c'est-à-dire à la vente, qui faisait parvenir l'objet entre les mains du consommateur, laissant par conséquent indemnes de toute perception fiscale les ventes de commerçant à commerçant. On sait qu'à l'inverse de l'ancienne taxe sur les paiements, la taxe sur le chiffre d'affaires, appliquée aux affaires ordinaires, frappe toutes les ventes et reventes successives, dont un même article peut être l'objet ; au contraire, l'application de la taxe de luxe ne porte jamais que sur la dernière vente, c'est-à-dire sur la vente au détail ou à la consommation, exception faite du régime des automobiles, pour lesquelles la taxe est perçue sur la vente par le constructeur (v. infrà).

La taxe de luxe ne porte jamais que sur la dernière vente, sur les ventes au détail ou à la consommation

Ce qu'il faut entendre par ventes au détail ou à la

L'expression "ventes au détail ou à la consommation" doit s'entendre au sens qu'elle avait déjà pour la taxe sur les paiements, c'est-à-dire qu'elle englobe toutes les ventes, qui

Source : BIU Cujas

consommation.

ne sont pas destinées à être suivies d'une revente ; en d'autres termes, toutes les ventes par l'effet desquelles un objet est arrivé à sa dernière destination.

La vente au détail c'est la vente à un particulier, qui utilisera l'objet pour son usage personnel ; la vente à la consommation, c'est par exemple, la vente faite à un commerçant, qui utilisera l'objet pour les besoins de son exploitation sans le revendre. Ainsi, un commerçant achète un tapis, des vases, des lustres, des objets d'art, pour l'ornementation de son magasin, c'est une vente d'objets de luxe à la consommation, parce que ces objets sont utilisés par l'acquereur sans être remis par lui en circulation. Si la taxe de luxe n'atteint que la dernière vente, on peut en donner d'abord un motif pratique ; c'est que souvent, ce n'est que lorsqu'il a subi la dernière façon qu'un objet reçoit les caractères, qui feront de lui ou non un objet de luxe. Il est maintes fois impossible de savoir si la matière, brute ou demi ouvrée, qui fait l'objet des premières ventes, donnera naissance à un article courant ou à un article de choix. A cette première raison, s'ajoute une raison théorique. Si l'on veut imposer le luxe, le système le plus rationnel consiste évidemment à faire porter la taxe sur l'emplette faite par le consommateur, parce que c'est la seule opération, qui ait véritablement un but somptuaire. Une femme qui achète un collier pour sa parure fait une dépense de luxe. Un bijoutier qui achète des perles pour les monter en collier fait une dépense professionnelle.

Un article de luxe paiera donc la taxe sur le chiffre d'affaires au tarif ordinaire de 1,30% autant de fois qu'il a changé de mains entre commerçants, et il la paiera une dernière fois, au tarif de 12%, lorsqu'il sera vendu par le commerçant qui l'a reçu en dernier lieu, au détail ou à la consommation.

Précautions prises pour distinguer les ventes entre com-

Cette règle que la taxe de luxe n'est pas payée entre commerçants nécessite certaines précautions, qui existaient d'ailleurs du temps de la taxe sur les paiements, pour distinguer exactement les ventes entre commer-

Source : BIU Cujas

marchands et les ventes entre commerçant et particulier. (D. du 24 Juillet 1920)

çants exonérées, c'est-à-dire simplement imposables au tarif de 1,30 %, et les ventes de commerçant à particulier, passibles du tarif de 12 %. Ces précautions ont été édictées par le décret du 24 juillet 1920. Le commerçant, qui vend à d'autres commerçants des articles de luxe, destinés à être revendus, doit ouvrir un compte spécial au commerçant acheteur ou lui remettre un carnet d'escompte sur lequel seront inscrits tous les achats faits par ce dernier. Le commerçant acheteur doit, en principe, chaque année, fournir au commerçant vendeur, avec lequel il est en compte, une déclaration contenant son nom, son adresse, certifiant qu'il est imposable à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux ou encore qu'il en est exempté, en qualité d'artisan, de façonnier, ou au titre des autres professions exonérées, en vertu de l'art. 13 de la loi du 31 juillet 1917, modifié par la loi du 30 juin 1923, et attestant, d'autre part, que tous les achats, devant être inscrits à son compte ou portés sur son carnet d'escompte, s'appliquent à des articles destinés à être revendus. Enfin, le commerçant vendeur doit toujours fournir une facture désignant les objets, et la date d'inscription de l'affaire dans sa propre comptabilité. La comptabilité du vendeur devra porter, en effet, inscription de l'affaire en question, avec cette annotation : "Vente à commerçant, taxe de 1,30".

Ces formalités s'imposent aussi bien, quand la vente a lieu de commerçant au détail à commerçant au détail, que lorsqu'elle a lieu de marchand en gros à marchand au détail, ou même de marchand en gros à marchand en demi-gros. La solution que l'administration déduit de la généralité des termes employés par le législateur, tranche les discussions qui s'étaient élevées à ce sujet. On s'était, en effet, demandé si les formalités s'appliquaient aussi à la vente de commerçant en gros à commerçant de gros ou de demi-gros, puisque la taxe ne porte que sur les affaires de vente au détail ou à la consommation (question Cousin Ch. des dép. Déb parl. 19 jan-

Source : BIU Cujas

vier 1921). Cependant une décision ministérielle du 3 octobre 1921 a dispensé de l'attestation requise les acheteurs, qui sont notoirement marchands d'objets de luxe, et qui sont en compte régulier avec leur vendeur.

Les courtages et commissions ne sont jamais imposables à la taxe de luxe

La taxe de 12%, puisqu'elle s'applique aux ventes au détail ou à la consommation, ne saurait être étendue aux courtages, ni aux commissions des mandataires et autres intermédiaires; les courtages et les commissions ne sont jamais imposables à la taxe de luxe de 12%, mais uniquement passibles de l'application du tarif ordinaire de 1,30%.

Formalités exigées des intermédiaires pour obtenir l'exonération de la taxe de luxe

Ici une autre difficulté se présente. Il s'agit de s'assurer que l'intermédiaire est bien uniquement un intermédiaire et qu'il n'achète pas pour son compte personnel et en vue des besoins de sa propre consommation. L'incertitude est, à cet égard, d'autant plus concevable que le commissionnaire, qui a reçu, soit un ordre d'achat, soit un ordre de vente, opère en son nom personnel vis à vis de l'autre partie, en prenant bien soin de ne pas divulguer la personnalité de celui dont il exécute les ordres. Aussi, l'arrêté du 4 août 1920 a-t-il prescrit, pour obtenir, dans ce cas, l'exonération de la taxe de 12%, des formalités analogues à celles qu'on exige pour les affaires de commerçant à commerçant. En premier lieu, ouverture par le vendeur à l'intermédiaire acheteur d'un compte ou bien remise à celui-ci d'un carnet d'escompte; en second lieu, attestation à fournir, chaque année, au commerçant vendeur par l'intermédiaire, qu'il est soumis à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, et qu'il ne fera inscrire sur son carnet que des achats effectués pour le compte de commerçants et portant sur des marchandises, dont ils font commerce; en troisième lieu, tenue par le commissionnaire d'un livre d'inscription des achats de luxe qu'il a effectués, en qualité de mandataire; en quatrième lieu, remise par le vendeur au commissionnaire d'une facture que celui-ci complétera par l'indication de la date d'inscription de

Source : BIU Cujas

l'opération sur son propre registre et qu'il remettra ensuite lui-même au commerçant acheteur pour le compte duquel il a effectué l'opération. Ainsi l'intermédiaire doit, tout d'abord attester sa qualité, certifier qu'il opère pour le compte d'un acheteur qui est commerçant et achète pour les besoins du commerce, inscrire sur un registre spécial les opérations d'achats faites en cette qualité d'intermédiaire, annoter les factures délivrées par le vendeur de la date d'inscription de l'opération sur ses registres et les transmettre au commerçant acheteur ; ce dernier devant fournir éventuellement cette facture comme pièce justificative pour le contrôle de l'Administration.

Le fait que la taxe ne frappe que les ventes a cette autre conséquence que sont indemnes les actes de location. C'est ainsi que si une personne donne en location un piano à queue, qui est un objet de luxe, elle ne devra pas la taxe sur le prix de location ; cette taxe aura été acquittée, par contre, sur la vente qui lui a procuré cet instrument. De même un coiffeur ne doit pas la taxe sur les liquides qu'il emploie pour ses frictions, parce qu'il n'y a pas de vente de produits ; mais il la paiera sur les flacons de lotions, qu'il vend à ses clients.

La taxe de luxe s'applique à des opérations qui ne seraient pas imposables à la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires

La taxe de luxe s'applique à des opérations qui, si elles ne concernaient pas des objets de luxe, ne seraient pas imposables à la taxe sur le chiffre d'affaires. Elle a, en effet, été étendue, par les art. 57 et 58 de la loi du 25 juin 1920, au paiement du prix de ventes d'objets de luxe, intervenues entre non-commerçants sous quelque forme et dans quelque condition que ce soit. La vente faite d'objets de luxe entre particuliers non commerçants est passible par elle-même de la taxe de luxe, sans qu'il y ait lieu notamment de se préoccuper de savoir, comme il est nécessaire de le faire pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, si l'objet avait ou n'avait pas été acquis spécialement en vue d'être revendu. En effet, cette exigence ne découle que de l'art. 59, qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, tandis que l'impôt particulier,

Source : BIU Cujas

qui frappe les ventes de luxe entre non-commerçants, est institué par les art. 57 et 58 de la loi. Le but de cette disposition a été d'atteindre les opérations de brocantage, assez fréquentes, auxquelles les particuliers se livrent de nos jours, et le commerce clandestin de vieux meubles ou de bibelots.

Ventes d'objets de luxe de particulier à particulier.

Comme on ne peut évidemment exiger des particuliers non commerçants la tenue de livres, l'impôt a ici deux caractères spéciaux : d'une part il est acquitté par voie d'apposition de timbre sur la quittance dont la délivrance est toujours obligatoire ; d'autre part, comme il s'agit d'un droit de timbre sur la quittance, l'impôt, par exception, est à la charge de l'acheteur.

Etant donné les termes très précis de la loi, qui parle de ventes entre particuliers non commerçants, sont soumises à l'application des art. 57 et 58, uniquement les ventes qui sont faites d'un particulier non commerçant à un autre particulier non commerçant ; n'y sont pas soumises les ventes d'un particulier à un commerçant ; ces dernières supportent simplement, quand il y a délivrance d'une facture, le droit de timbre quittance ordinaire. Inutile de dire que les fraudes sont ici extrêmement faciles, le fait même de la vente étant très malaisé à découvrir, quand on n'est pas en présence d'un professionnel.

Vente d'objets de luxe faite par l'intermédiaire d'un officier public ou constatée par un acte.

Quand la vente, faite par un non-commerçant, est effectuée par l'intermédiaire d'un officier public ou ministériel, ou quand elle est constatée par un acte authentique ou sous signatures privées, la taxe est alors perçue sur le procès verbal ou sur l'acte constatant la vente, et elle tient lieu du droit d'enregistrement, dont l'acte est passible, (art. 58), en vertu de ce principe qu'une même mutation ne doit jamais donner lieu à la perception d'un double droit de mutation. La taxe de luxe, variante de la taxe sur le chiffre d'affaires, remplace donc ici le droit d'enregistrement auquel l'acte qui constate la vente aurait été soumis autrement.

L'article 25 de la loi du 30 juin 1923

Source : BIU Cujas

Ventes d'objets de luxe exonérés de la taxe

a du reste exonéré de la taxe de luxe les achats faits à des non commerçants d'œuvres d'art, de choses de caractère historique, de livres, de manuscrits etc, effectués par les départements, les villes et les établissements pourvus de la personnalité civile, et destinés à faire partie de collections publiques.

Ce qu'il faut entendre par objets de luxe. Les décrets de classement des objets de luxe

On entend par "objets de luxe" les objets, marchandises, denrées, fournitures ou objets quelconques, classés comme "étant de luxe" par un décret, qui doit être soumis à l'homologation du Parlement, et qui est applicable par provision (art. 63 et 64 de la loi du 25 Juin 1920) Un premier classement a été fait par le décret du 26 juin 1920; il a été modifié par le décret du 7 Septembre 1923, enfin le classement actuel est contenu dans le décret du 19 janvier 1925 (J. Off. du 21 Janv. 1925) qui n'a pas sensiblement modifié la liste antérieure, mais qui a, en ce qui concerne des objets du tableau B relevé les prix de base, pour tenir compte de la hausse des prix.

Objets de luxe en raison de leur nature, et objets de luxe en raison de leur prix

Le classement effectué par le décret comporte deux tableaux; l'un, le tableau A, concernant les objets, qui sont de luxe, en raison de leur nature et quel que soit leur prix; l'autre, le tableau B, s'appliquant aux objets qui ne doivent être considérés comme objets de luxe qu'à partir d'un certain prix, fixé par le tableau.

Le tableau A comprend les articles les plus divers, depuis le caviar, les singes, les perroquets, jusqu'aux montres en or ou en platine, aux bronzes d'art, statues, sauf celles de plâtre ou de bronze imitation, billards, articles de parfumerie, sauf les savons et les alcools de toilette, etc, etc. Il y a lieu de relever que, dans ce tableau A, figurent les eaux de vie, liqueurs, vins de liqueurs et apéritifs, qui sont considérés comme étant des objets de luxe par nature, quel que soit leur prix de vente. La taxe de luxe des automobiles, qui font aussi partie des objets du tableau A, c'est-à-dire des objets de luxe par nature, donne lieu à un régime particulier qui sera étudié plus loin, parmi les "régimes spé-

Source : BIU Cujas

ciaux et qui se caractérise par ce fait que la taxe, au lieu d'être perçue, comme habituellement, sur la dernière vente, l'est, au contraire, sur la vente faite par le constructeur.

Le tableau B est également très compréhensif ; il comprend, par exemple, la confiserie, les articles de chocolat, de cacao, à partir de 14 et 15 francs le kilog, la confiserie à partir de 13 francs le kg. Dans l'ameublement, une salle à manger, à partir de 3.000 fr, les articles de bureau à partir de 30 frs ; pour l'habillement, un complet veston à partir de 625 francs, au lieu de 500 frs antérieurement ; pour les dames, les costumes à partir de 750 francs, au lieu de 500 frs antérieurement ; la librairie, à partir de 250 frs ; l'orfèvrerie de métal commun à l'exclusion des cuillers et des fourchettes de table individuelles, à partir de 30 frs ; les savons et les pâtes dentifrices, à partir de 4 frs ; les tissus de vêtements, à partir de 75 frs ; les articles de piété à partir de 50 francs.

Il y a lieu de noter que presque chacune des rubriques des deux tableaux a fait l'objet d'un échange abondant d'explications entre l'administration et les auteurs de Questions écrites au Journal Officiel, et donné lieu à une jurisprudence particulière, et que fréquentes sont encore les controverses entre le fisc et les redevables. Ainsi une médaille, à moins qu'elle ne soit en or ou en argent, auquel cas elle rentre, sans difficultés possibles ; dans les objets du tableau A, n'est pas un bijou, mais un article de piété si elle porte un sujet religieux. Des contestations sont également possibles en ce qui concerne les réparations. Une réparation n'est imposable qu'au tarif de 1,30 %, tandis que les fournitures le sont au tarif de 12 %. L'administration a donc dû définir ce qu'était une réparation : "la réparation est une opération, qui consiste à rétablir "dans son état primitif un objet détérioré ou usé". Le remplacement d'une épingle usée à une broche est une réparation ; l'allongement d'une chaîne ou l'élargissement d'un bracelet

Source : BIU Cujas

le remplacement d'un bouton perdu, à une garniture de chemise, sont des fournitures. De même l'orfèvrerie commune étant imposable à la taxe de luxe à partir de 30 francs, à l'exception des cuillers et des fourchettes à usage individuel, on peut se demander quelle est la partie de cette exception : elle s'applique à tous les objets à usage individuel qui rentrent dans la catégorie des fourchettes et cuillers : fourchettes à huîtres ou à escargots, cuillers à glace, mais non aux manches à côtelettes. Un conflit s'est également élevé entre le fisc et les contribuables à propos des disques de phonographes. Le décret du 26 juin 1920 avait imposé, comme objets de luxe par nature, les pianos autres que les pianos droits, les phonographes, gramophones, pianos mécaniques et leurs accessoires. L'Administration a donc taxé la vente des disques de phonographes, en les considérant comme des accessoires ; à quoi les marchands d'appareils répliquaient que les disques ne sont pas des accessoires du phonographe, mais des éditions musicales, qui ne sont pas plus des accessoires de l'instrument qu'un morceau de musique n'est l'accessoire d'un piano. L'Administration répondait que la comparaison était inexacte, que le piano est mû par les doigts de l'artiste, qui peut même jouer sans musique, tandis que c'est le disque qui fait fonctionner le phonographe qui, sans cet organe, serait inutilisable (Rép. J.O. 13 avril 1921) D'ailleurs, la question ne se pose plus aujourd'hui ; le décret du 7 Septembre 1923 ayant introduit expressément au tableau A la mention : "phonographes, leurs disques rouleaux et accessoires".

Régime particulier des objets de luxe vendus dans une vente publique par les soins d'un officier public

Les objets de luxe, vendus dans une vente publique, par les soins d'un commissaire-priseur, par exemple, font l'objet d'un régime particulier fixé par l'art. 71. La taxe de 12 % est perçue sur l'enregistrement du procès-verbal de vente, à la place du droit ordinaire d'enregistrement, dont elle tient lieu, de façon à éviter la superposition d'un double droit de mutation. Cette disposition s'appli-

Source : BIU Cujas

que à toutes les ventes publiques, y compris les ventes forcées par autorité de justice qui, sous le régime de la loi du 31 décembre 1917, étaient exonérées de l'application de la taxe de luxe parce qu'on avait voulu, dans l'intérêt des incapables, dont les biens sont vendus par autorité de justice, ne pas écarter les amateurs.

La taxe de luxe est perçue sur les objets achetés dans une vente publique quelle que soit la qualité de l'acheteur.

D'autre part, par dérogation au principe que la taxe de luxe ne s'applique pas, en général, aux ventes faites aux commerçants, la taxe de luxe est due en cas d'objets achetés dans une vente publique, quelle que soit la personnalité de l'acquéreur, alors même que cet acquéreur serait un commerçant, qui achète pour les besoins de son commerce et en vue de revendre. C'est le seul cas où le même objet peut donner lieu à deux perceptions de la taxe de luxe. Cette particularité s'explique d'ailleurs facilement; d'abord, il était difficile, sinon impossible, étant données les conditions dans lesquelles s'effectuent les ventes publiques et la rapidité qu'elles exigent, de demander à l'acquéreur des justifications particulières; ensuite, si on avait exonéré les ventes faites à des commerçants, acquérant en vue de revendre, on aurait créé une inégalité entre eux et le simple particulier, qui porte des enchères, et conféré aux commerçants une sorte de privilège de fait sur les objets de luxe, vendus dans les ventes publiques, puisque ceux-ci leur auraient coûté moins cher.

La taxe de luxe sur les dépenses faites dans les établissements classés comme établissements de luxe

La seconde catégorie d'éléments auxquels s'applique la taxe de luxe, ce sont les dépenses faites dans les établissements classés comme établissements de luxe. Cette taxe remonte, comme celle qui frappe la vente des objets de luxe à la loi du 31 décembre 1917. La principale innovation de la loi du 25 juin 1920, à cet égard, a été de créer entre les établissements de luxe et les établissements ordinaires une catégorie intermédiaire, qu'on appelle quelquefois les établissements de demi-luxe, qui sont imposés à un tarif plus modéré. Les tarifs sont, pour les établissements de luxe de première catégorie, de 10% (12%

Source : BIU Cujas

avec le double décime) et pour les établissements de deuxième catégorie, de 3%, 3,60% avec le double décime). Les établissements de première catégorie ont seuls le droit de prendre dans leurs enseignes-réclames, guides, prospectus, etc, le titre d'établissements de luxe. La sanction prévue par la loi (art. 64), pour ceux qui usurpent ce titre sans y avoir droit, est très simple; ils sont ipso facto classés en première catégorie au point de vue de l'impôt.

Il faut qu'il s'agisse d'établissements fournissant le logement ou la consommation sur place de boissons ou denrées

La loi définit l'établissement de luxe dans son art. 63, qui fixe les tarifs de la taxe à 3 ou à 10% (actuellement à 3,60 ou 12%), fixant la catégorie, pour "les affaires afférentes au logement et à la consommation sur place de boissons et de denrées alimentaires quelconques, dans les établissements classés" comme étant de première ou de deuxième catégories. Il faut donc qu'il s'agisse d'établissements fournissant le logement ou la consommation sur place de boissons ou d'aliments. Sont considérés comme des accessoires du logement les transports ou le blanchissage fournis directement par l'hôtelier; ce qui est d'ailleurs une solution contestable, la taxe semblant, en principe, ne devoir s'appliquer qu'au prix du logement et au prix du service d'hôtel. Quant aux dépenses de consommation sur place, elles supposent que l'établissement a une installation spéciale pour servir les consommateurs. Ainsi une pâtisserie, où il n'y a ni tables, ni chaises, ni assiettes, à la disposition des clients, n'est pas un établissement à consommer sur place, quand bien même un client mangerait dans la boutique les gâteaux dont il vient de faire emplette. Rentrent, par conséquent, dans la catégorie des établissements imposables, les hôtels et maisons meublées, les garnis, les pensions de famille, les cafés, les restaurants, les bars, les salons de thé, les pâtisseries et les boulangeries-pâtisseries, les maisons de santé. (C. d'État, 23 juin 1923) les maisons de tolérance (C. d'Ét. 19 décembre 1924, etc)

Les établissements de spectacles, où l'on

Source : BIU Cujas

consomme sur place, ne rentrent pas dans la catégorie des établissements de luxe, parce que, aux termes de l'art 60 § 10, ils sont exonérés de la taxe sur le chiffre d'affaires, comme acquittant, sur l'ensemble de leurs opérations, l'impôt spécial sur les spectacles. Il n'en sera autrement que si des consommations y sont servies en dehors de l'organisation du spectacle ; auquel cas, l'établissement se trouve cumuler deux qualités distinctes : établissement de spectacle et établissement de consommations sur place, passibles de la taxe de luxe.

Les établissements de spectacles ne rentrent pas dans la catégorie des établissements de luxe.

La nouvelle jurisprudence instituée par l'arrêt du Conseil d'État du 5 Janvier 1923, qui a déclaré passible de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux et de la taxe sur le chiffre d'affaires, la location en meublé, alors même que cette location ne comporte pas de fourniture de services, entraîne cette conséquence que les villas et appartements meublés sont susceptibles, par là-même, puisque leur location est considérée comme une affaire de logement, d'être classés comme établissements de luxe et de demi-luxe. D'ailleurs, même avant cette jurisprudence, l'administration ne réclamait pas la taxe sur le chiffre d'affaires pour les locations ordinaires, mais elle se prétendait en droit de réclamer la taxe de luxe pour la location de villas, qui présentaient un certain degré de confort, susceptible de les faire ranger dans la catégorie des établissements classés. Au cas où la villa meublée serait louée pour y installer un établissement de luxe, par exemple une maison de famille classée comme établissement de luxe, les deux taxes seraient perçues indépendamment l'une de l'autre ; le propriétaire paierait la taxe de luxe, suivant la catégorie à laquelle appartient sa villa, et l'exploitant de l'établissement de luxe qui s'y est installé, la paierait, de son côté, suivant sa catégorie propre, pour la fourniture de logement ou de consommations sur place, qu'il y effectue. On peut remarquer, en passant, le caractère particulier que revêt ici la taxe de luxe ; elle porte, non pas sur l'objet

La location de villas et appartements meublés est passible de la taxe de luxe, le cas échéant.

Source : BIU Cujas

lui-même, mais sur le fait qu'il est consommé dans un établissement offrant des conditions de confort particulières. C'est ainsi que, la vente du pain, n'étant pas imposable en elle-même, le pain consommé dans le salon d'une boulangerie-pâtisserie de luxe, sera cependant frappé par la taxe de luxe.

Le classement des établissements en établissements de luxe ou de demi luxe

La détermination des établissements à classer comme établissements de luxe ou de demi luxe était quelque chose d'assez délicat. La loi (art. 64) en a confié le soin à des Commissions, où les intéressés sont représentés et dont le décret du 29 juin 1920 a réglé le fonctionnement. Il y a deux degrés de Commissions. Au premier degré fonctionne une Commission départementale, où les fonctionnaires ont la majorité. Elle est composée du Directeur de l'Enregistrement, du Directeur des Contributions directes et du Directeur des Contributions Indirectes du département; le plus ancien des trois étant appelé à la présider. En second lieu, à titre de représentants des contribuables, figurent dans la Commission, deux représentants de la profession intéressée, désignés par les Chambres de Commerce ou, à défaut, par le Ministre du Commerce, et un délégué des associations de tourisme ou des Syndicats d'initiative, désigné par eux ou, à leur défaut, par le Ministre des travaux publics. Il y a donc trois agents des services financiers du département et trois représentants des contribuables; comme le Président, qui est l'un des directeurs des services financiers du département, a voix prépondérante, la majorité appartient aux fonctionnaires.

Les Commissions de classement. Commissions départementales et Commission supérieure

La Commission départementale n'est qu'un organe de taxation, dont les décisions peuvent être déférées dans le mois de leur notification, tant par le redevable que par l'administration qui, en l'espèce, est représentée par le Directeur des Contributions Indirectes, à une Commission supérieure qui constitue, à la différence de la commission départementale, une véritable juridiction, où les représentants des redevables sont en majorité. Cette Commission supé-

Source : BIU Cujas

rieure de classement comprend un délégué du Ministre du Commerce, deux délégués du Ministre des Finances, deux membres des Chambres Syndicales du commerce intéressé, trois membres, désignés par la réunion des Chambres de Commerce ou, à défaut, par le Ministre du Commerce. Il y a donc cinq représentants des intérêts des contribuables contre trois représentants des intérêts de l'administration ; le Président est désigné par arrêté du Ministre des finances et a voix prépondérante.

Les décisions de la Commission Supérieure sont susceptibles d'un recours devant le Conseil d'Etat, pour violation de la loi ou excès de pouvoir

Les décisions de la Commission Supérieure sont susceptibles, dans les deux mois de la notification, d'appel devant le Conseil d'Etat, pour violation de la loi ou excès de pouvoir ; c'est dire qu'il n'y a que le point de droit, qui puisse être déféré au Conseil d'Etat, le point de fait étant tranché souverainement par la Commission Supérieure.

Comme il est parfois assez difficile de bien distinguer le point de fait du point de droit, le Contribuable qui veut se ménager la possibilité d'un recours devant le Conseil d'Etat, s'attache généralement dans ses mémoires à présenter les choses de façon à faire apparaître les questions de fait comme impliquant des questions de droit, l'Administration, quand elle a obtenu gain de cause devant la commission supérieure prenant naturellement l'attitude inverse)

Fonctionnement des Commissions de classement des établissements

Le décret du 29 juin 1920 a réglé le fonctionnement des Commissions, en ce qui concerne l'élection des délégués des professions ou des associations, appelés à représenter les intérêts des contribuables, la tenue des séances, la procédure, etc. La Commission départementale peut entendre, peut provoquer les explications des intéressés ; la Commission supérieure statue sur mémoires, et elle doit observer les règles habituelles aux juridictions, c'est à dire qu'elle doit répondre à toutes les conclusions du requérant (C. d'Et. 5 janvier 1923), motiver sa décision, communiquer aux parties les pièces versées au débat (C. d'Et. 23 mars 1923) etc... L'inobservation de ces règles entraînerait annulation de la décision par le

Source : BIU Cujas

Conseil d'Etat.

L'appel interjeté de la décision de la Commission départementale n'est pas suspensif (l. du 25 juin 1920, art. 64). Quand l'appel émane de l'administration, l'intéressé est admis, pendant trente jours, à prendre connaissance du dossier et à formuler ses observations (Décret du 29 juin 1920, art. 6)

La décision de la Commission supérieure réformant une décision de la Commission départementale se substitue à cette dernière.

L'Administration avait prétendu, pendant quelque temps, que l'exécution de la décision de la Commission départementale, qui avait statué sur le classement d'un établissement n'étant pas suspendue, aux termes de l'art. 64 de la loi, par l'appel interjeté devant la Commission, la décision de la Commission supérieure qui l'infirmait, n'était applicable que du jour où elle était rendue, sans effet rétroactif; c'est-à-dire que si, par exemple, la Commission départementale avait classé un établissement dans la première catégorie, et si la Commission supérieure, à laquelle l'intéressé en avait appelé, en première en deuxième catégorie, l'application du tarif de première catégorie était valable pour toute la durée du temps écoulé entre le premier classement et celui qui l'avait réformé, sans pouvoir donner lieu à rappel ou à restitution (Circul. des Contrib. ind. du 10 juillet 1920). Le Conseil d'Etat, à plusieurs reprises, (28 juin 1924, 14 novembre 1924), a décidé que la Commission supérieure étant, non pas un organe de révision, mais une véritable juridiction, la décision par laquelle elle réformait une décision de la Commission départementale devait se substituer purement et simplement à celle-ci et que, par conséquent, c'est du tarif, résultant de cette seconde décision, qu'il devait être fait application depuis le premier jour sauf éventuellement le droit de restitution pour le contribuable qui avait trop payé.

Ces questions de classement sont des questions de fait.

Les questions de classement sur lesquelles les Commissions ont à se prononcer sont naturellement, des questions de fait et d'appréciation, dans lesquelles elles auront notamment à tenir compte du confort matériel de l'établissement, des prix qui y sont

Source : BIU Cujas

pratiqués et enfin de la nature de la clientèle à laquelle il s'adresse. D'après les instructions de l'Administration (circulaire du 10 juillet 1920) le classement en première catégorie apparaît comme quelque chose de relativement exceptionnel et est réservé en ce qui concerne les hôtels, aux palaces et aux grands hôtels à clientèle cosmopolite ; le classement en seconde catégorie s'applique aux bons hôtels à clientèle bourgeoise, aux hôtels de province, que les guides appellent généralement des hôtels de première classe.

Un même établissement peut être l'objet de plusieurs classements simultanés, pourvu que les locaux de ses différentes exploitations soient nettement distincts

Par une interprétation libérale confirmée par le Conseil d'Etat (arrêt du 10 novembre 1922) l'administration a admis qu'un établissement qui, dans des locaux distincts, s'adresse à deux catégories de clientèle différente, pourra être l'objet de plusieurs classements simultanés pour ses diverses branches. C'est le cas, par exemple, pour un café, à destination de la clientèle de luxe, auquel est annexé un bar ou une buvette pour le public ordinaire. C'est également le cas d'un établissement thermal, où il y a plusieurs classes pour les baigneurs ; l'établissement pourra ne pas être classé pour une de ces branches et être classé pour les autres dans des catégories différentes, la seule condition exigée c'est que les locaux soient nettement distincts.

L'administration admet des classements saisonniers

L'administration, dont la solution a été également confirmée par un avis du Conseil d'Etat, admet également des classements saisonniers, lorsque, dans le courant de l'année, l'établissement reçoit des clientèles différentes. Un établissement thermal pourra être classé comme un établissement de seconde classe, ou même ne pas être classé pendant la saison d'hiver, et être classé en seconde ou première catégorie pour les mois d'été.

Le classement est susceptible de révision.

La nature d'un établissement est naturellement susceptible de se modifier dans le cours du temps. Le classement, dont cet établissement est l'objet, ne saurait donc être immuable ; aussi la loi (art 6H) a-t-elle pris soin d'organiser une procédure de révision du classement. Lorsqu'un an s'est écoulé depuis la

La procédure de révision.

Source : BIU Cujas

notification de classement, effectué par la Commission départementale, si sa décision n'a pas été attaquée ou si cette décision a été confirmée par la Commission supérieure, ou à dater du classement effectué par la Commission supérieure si cette dernière a réformé la décision du premier degré, le redevable peut demander la révision de son classement. Le même droit appartient, du reste, à l'Administration. La demande est portée devant la Commission, dont émane le classement appliqué. Il résulte de là que, si le classement émane de la Commission supérieure, qui avait statué en réformant la décision de la Commission du premier degré, l'intéressé perd le bénéfice d'un degré de recours, puisque la demande de révision va se trouver portée, de plano, devant la Commission supérieure. Lorsqu'une année se sera écoulée depuis la décision intervenue, une nouvelle demande pourra être présentée et ainsi de suite, de façon qu'au bout d'un an le classement puisse toujours être révisé.

La taxe de luxe sur les spiritueux. Elle est perçue sur le producteur ou le marchand en gros.

Le troisième cas d'application de la taxe de luxe concerne les spiritueux, qui font l'objet d'un régime spécial, remontant à la législation de la taxe sur les paiements et qui a été maintenu, dans ses grandes lignes, par l'art. 73 de la loi du 25 juin 1920. La loi du 31 décembre 1917, ayant établi une taxe de luxe de 10% sur les paiements des ventes faites au détail ou à la consommation de marchandises classées comme de luxe, la loi du 22 mars 1918 classa d'office comme objets de luxe, les eaux-de-vie, les liqueurs, les apéritifs et vins de liqueurs, quel que fût leur prix, ainsi que les vins naturels qui dépassaient un certain prix. Tous, on s'aperçut presqu'aussitôt qu'il était très difficile, sinon impossible, de percevoir l'impôt sur la vente au détail pour des marchandises qui, le plus souvent, sont débitées au petit verre, dans de multiples établissements. La loi du 24 juin 1918, art. 24, en ce qui concerne les spiritueux, et la loi du 31 décembre 1918, art. 19, en ce qui concerne les vins dépassant un certain prix, virent donc reporter le paiement à la vente en gros, c'est-à-dire à la

Source : BIU Cujas

vente faite, soit par le producteur, soit par le marchand en gros.

La taxe sur le prix de gros a été majorée en tenant compte de ce que le prix de gros est inférieur au prix de détail. Elle est payée par le vendeur

Mais il y avait une difficulté : le prix du gros est naturellement inférieur au prix du détail, sur lequel la taxe aurait, normalement, dû être perçue ; le prix de détail représente, en effet, le prix du gros accru des frais généraux et du bénéfice du détaillant. Pour tenir compte de cette circonstance, la taxe fut majorée en conséquence ; l'article 24 de la loi du 29 juin 1918 la fixe à 20% pour les spiritueux ; l'art. 73 de la loi du 25 juin 1920, qui maintenait le régime antérieur, porta le tarif à 25% du prix de vente en gros, pour les spiritueux, et à 15% pour les vins fins. D'autre part, conformément aux dispositions concernant la taxe sur le chiffre d'affaires, la taxe au lieu d'être due comme précédemment par l'acheteur, fut mise à la charge du vendeur.

Depuis lors, est intervenue une modification importante, dans l'intérêt de la viticulture ; la loi du 28 février 1923 a supprimé la taxe de luxe de 15% sur les vins, quel que fût leur prix de vente ; de sorte que la taxe de luxe ne subsiste plus que pour les spiritueux, c'est-à-dire pour les eaux de vie, liqueurs, apéritifs et vins de liqueurs, au taux de 25%, qui se trouve porté maintenant, par l'institution du double décime, de la loi du 22 mars 1924, à 30%. Les vins proprement dits, quel que soit leur prix, ne supportent donc plus la taxe de luxe.

La taxe porte sur les ventes faites soit aux débitants, soit aux consommateurs.

La taxe sur les spiritueux porte sur les ventes faites, soit aux débitants, soit directement aux consommateurs par le producteur ou par le négociant en gros ; elle n'est donc pas due pour les ventes de producteur à marchand en gros ou de marchand en gros à marchand en gros, qui ne sont passibles que de la taxe ordinaire, au tarif de 1,30% Elle n'est pas due, non plus, pour les ventes faites par le débitant au consommateur, lesquelles ne sont passibles que de la taxe ordinaire de 1,30%, puisque la perception de la taxe de luxe a précisément été reportée du débitant au marchand en gros ; au

Source : BIU Cujas

cas où la vente au détail a lieu pour la consommation sur place, dans un établissement de luxe. Le tarif de 1,30% est, bien entendu, remplacé par celui de 3,60 ou de 12%, suivant la catégorie. La taxe n'est pas due sur la quantité que le producteur consomme personnellement, puisque, en l'espèce, il n'y a pas d'opération de vente; par contre, l'administration a décidé qu'elle serait due pour la quantité consommée sur ses propres approvisionnements par le marchand en gros. En effet, il s'agit ici de marchandises qu'il s'est procurées par voie d'achat et l'administration considère que du moment que le marchand en gros emploie ces marchandises pour sa consommation personnelle, il y a eu vente à la consommation, motivant le paiement de la taxe de luxe, qui s'est trouvé simplement suspendu du fait que le destinataire se présentait comme négociant en gros. S'il avait acheté au producteur, non en qualité de marchand en gros, mais en qualité de consommateur, la taxe de luxe aurait été incontestablement due sur l'opération. Dans la circonstance, la personnalité du marchand en gros se dédouble; il y a en lui, d'une part, un commerçant, qui a acheté des produits qu'il revend, et d'autre part pour la partie des produits qu'il utilise pour lui, un consommateur, qui doit supporter les mêmes charges que les consommateurs en général.

L'impôt n'est pas dû sur la valeur de la bouteille que le redevable offre en prime ou en cadeau, au client qui lui fait une commande d'une certaine importance. Dans le cas où le négociant se ferait toutefois rembourser simplement le montant du droit de consommation sur l'alcool, la taxe de 25% serait due sur cette somme, puisque la livraison ne serait pas entièrement gratuite (quest. Bouteille, J.O. Ch. déb. parl. 25 Janvier 1923)

La taxe de luxe sur les spiritueux est perçue sur le prix

La taxe de luxe sur les spiritueux est calculée, dit l'art 24 de la loi du 24 juin 1918, sur le prix de la vente au consommateur ou au débitant, droit de consommation compris. Le prix à considérer est d'ailleurs, comme en

Source : BIU Cujas

effectif de la vente y compris les impôts et les frais de transport

matière de taxe sur le chiffre d'affaires, le prix brut effectif. Le prix effectif, c'est-à-dire qu'en cas d'escompte ou de rabais sur facture, c'est la somme réduite, effectivement perçue, qui sera retenue comme prix de la vente. Le prix brut, c'est-à-dire que constitue le prix imposable tout ce que le marchand se fait payer pour sa livraison, par exemple les frais de transport, quand la vente a été faite livrable au lieu de destination, les frais de manutention, et enfin, le droit de consommation de 1150 fr. par hectol. d'alcool pur, qui est aussi un des éléments du prix. les frais de manutention, etc.... Toutefois l'art. 24 de la loi du 24 juin 1918, disant que le prix s'entend "droits de consommation compris", il résulte de cette formule limitative que la taxe de luxe ne doit pas être comprise dans le prix sur lequel est perçu l'impôt, tandis que, comme on le sait, la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires est perçue sur le prix, taxe incluse.

Règles relatives aux emballages et aux récipients

Des tolérances sont admises en ce qui concerne les emballages et les récipients, fûts, bouteilles, paniers ou caisses ; à condition d'être facturés à part, ils ne sont soumis qu'à la taxe ordinaire de 1,30% (sous réserve du droit habituel de restitution de l'impôt, s'il en est fait retour) faute de facturage spécial, la taxe de 12% est applicable sur le montant total de l'opération (Circul. du 26 août 1918 et du 10 Juillet 1920)

Le fait que la taxe est perçue sur la vente en gros au consommateur ou au débitant donne lieu à certaines difficultés pratiques. En effet, elle ne porte que sur les liquides à usage de boissons ; or, certains alcools et certaines préparations alcooliques peuvent indifféremment servir à confectionner des boissons, à préparer des médicaments, des parfums, à aromatiser de la confiserie ou de la pâtisserie ; l'administration a donné des facilités aux intéressés ; pharmaciens, pâtissiers, parfumeurs, etc, pour établir la destination de leur achat, ce qui entraine exonération de la taxe de luxe et application du tarif simple de 1,30%.

Facilités données à certains consommateurs d'alcool à raison de leur profession

Des dispositions particulières ont dû être prises à l'égard des maisons de gros, qui

Source : BIU Cujas

Dispositions relatives aux maisons de gros, qui gèrent elles-mêmes des magasins de détail ou des débits

gèrent elles-mêmes des magasins de détail ou des débits. C'est un cas très fréquent, Nombreuses sont les maisons de gros qui ont des magasins de détail dans les divers quartiers de Paris ou en province. Si cette situation n'avait pas été réglée spécialement, toutes ces maisons se seraient trouvées avantagées par rapport aux débitants ou aux détaillants ordinaires. En effet, ces derniers supportent le poids de la taxe de luxe pour les approvisionnements qui ils font chez les marchands en gros ; les maisons de gros, qui possèdent des magasins de détail ou des débits auraient, au contraire, à défaut de dispositions particulières, échappé à la taxe de luxe, puisqu'ici, le marchand de gros et le détaillant ou le débitant n'étant qu'une seule et même personne, le fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire la vente du marchand de gros au détaillant, fait défaut ; aussi la loi du 29 juin 1918 a-t-elle décidé que, dans le cas d'une maison de gros qui écoule elle même ses spiritueux au détail, la livraison du magasin de gros au magasin de détail, bien que ne constituant pas une vente, serait assimilée à une vente au point de vue fiscal, et donnerait lieu à perception de la taxe de luxe.

Dans ce cas, la taxe est perçue sur le prix de vente au détail, diminué de 25%

Il y avait toutefois une difficulté, celle de savoir sur quelle base liquider l'impôt. On a vu que, dans les cas ordinaires, étant données les complications qui aurait entraînées la perception de l'impôt sur les ventes au détail, le législateur avait reporté la perception sur les ventes faites par le marchand en gros aux détaillants et pris pour base le prix de gros ; ici cette base faisait défaut ; aucun prix de gros n'était pratiqué, puisqu'il n'y avait pas de vente, mais simplement transfert de marchandise d'un magasin dans un autre ; le seul prix qui pouvait être effectivement connu était le prix de vente au détail. Aussi, dans cette hypothèse, la taxe est-elle perçue sur le montant de la vente au détail. Seulement, comme le tarif normal n'avait été porté à 25% (maintenant 30%) qui à raison du fait qui il s'appliquait au prix de gros, qui est inférieur au prix de détail, il a fallu tenir compte de cette particularité, et

Source : BIU Cujas

décider, pour faire compensation, que la taxe serait perçue sur le prix de détail diminué de 25%, ces 25% représentant approximativement l'écart moyen, qui existe entre le prix de gros et le prix de détail. "Pour les livraisons faites sans qu'il y ait vente, par des maisons de commerce à des magasins de détail en dépendant, et qu'elles approvisionnent directement, dit le texte du 2e alinéa de l'art. 24 de la loi du 29 juin 1918, les prix sur lesquels sera calculée la taxe de 20% (actuellement 25%, plus le double décime) prévue au paragraphe précédent, sont ceux de la vente au détail dans ces magasins, atténués de 25%".

Le prix de détail à considérer est le prix de vente de la bouteille, même au cas d'un débit où les boissons sont vendues au petit verre et non à la bouteille, les prix retenus pour l'impôt sont calculés sur les prix auxquels les boissons similaires sont couramment vendues à emporter dans la région (Circul C.I. du 26 août 1918)

L'application de ce régime a soulevé une question intéressante. L'Administration a interprété les dispositions de l'article 24 de la loi du 29 juin 1918 en ce sens qu'elles autorisaient à percevoir sur l'opération faite par un grossiste, qui vend lui-même au détail ses produits, à la fois la taxe de luxe de 30% sur les spiritueux et la taxe de 1,30% (ou de 3,60 pour % ou de 12%, suivant que la vente est faite ou non pour consommer sur place dans un établissement classé dans la première ou la seconde catégorie ou dans un établissement ordinaire) c'est-à-dire à cumuler pour la même opération la taxe sur le chiffre d'affaires, et la taxe de 30% sur la vente de spiritueux en gros.

L'administration a prétendu cumuler sur le marchand en gros de spiritueux vendant ses produits au détail, à la fois la taxe sur les spiritueux et la taxe sur le chiffre d'affaires.

Pour justifier cette solution, l'administration faisait valoir que le législateur avait entendu soumettre à un régime fiscal analogue les opérations faites par un détaillant qui était obligé de s'approvisionner près d'un marchand de gros et celles faites par un marchand de gros, qui vendait lui-même au détail. A cet effet, le législateur avait

Les arguments de l'Administration

Source : BIU Cujas

décidé que la livraison du magasin de gros au magasin de détail serait assimilée à une vente fictive. Cette vente fictive devait donc supporter la taxe de 30% sur la vente en gros sans préjudice de l'impôt dû pour la vente au détail, qui devait être taxée de son côté, dans les mêmes conditions que si elle était faite par un débitant ordinaire, c'est-à-dire au tarif de 1,30% (ou pour les consommations sur place dans un établissement de luxe, aux tarifs de 3,60% ou de 12%) La personnalité du commerçant étant dédoublée par la fiction de vente en gros, introduite par l'art 24 de la loi du 29 juin 1918, il devait être traité, d'une part, comme commerçant en gros, d'autre part, comme détaillant. L'opération, en effet, s'analysait en deux ventes; la vente fictive en gros au magasin de détail, imposable à 30% et la vente réelle au détail faite par ce magasin au consommateur, et imposable au tarif ordinaire.

Cette solution, ajoutait l'administration, est non seulement juridique, puisqu'elle découle de l'article 24; elle est également équitable, puisqu'autrement le marchand en gros, qui vend au détail, se trouverait avantagé par rapport au débitant ordinaire. Les boissons vendues par le premier supporteraient, en tout et pour tout, la taxe de 30% sur le montant de la vente au détail, diminué d'un quart quant aux boissons vendues par le débitant, qui est obligé de s'approvisionner chez un marchand en gros, elles supporteraient, et la taxe de 30% sur l'achat en gros et la taxe de 1,30 sur la vente faite par le débitant au consommateur. Avec la solution administrative, les deux situations sont pareilles, puisque le grossiste paiera, lui aussi, 1,30% sur la vente faite au client par le magasin de détail et 30% sur la livraison, assimilée à une vente, qu'il effectue de son magasin de gros à son magasin de détail.

Cette solution a été naturellement très vivement combattue par les intéressés, qui lui ont opposé les arguments suivants. D'abord la prétendue assimilation de la livraison du magasin de gros au magasin de

Source : BIU Cujas

Les intéressés ont combattu la solution de l'administration

détail à une vente en gros fictive peut servir tant bien que mal, aux commentateurs, pour expliquer en gros le système adopté par le législateur, mais cette assimilation n'est faite nulle part dans la loi. Elle l'est même si peu que le texte législatif vise en termes exprès "les livraisons faites sans qu'il y ait vente", pour décider que dans le cas d'approvisionnement direct, par une maison de commerce, de magasins de détail gérés par elle l'impôt sera dû cependant, malgré l'absence de vente. Il n'est d'ailleurs nullement indispensable de faire intervenir, pour expliquer la règle adoptée par le législateur, l'idée d'une vente fictive. La loi, en effet, impose, d'une façon générale, à la taxe de 30% les ventes de spiritueux faites par le producteur ou le marchand en gros au détail ou à la consommation. Lorsqu'un marchand en gros écoule ses produits dans un magasin de détail qu'il gère lui-même, il effectue bien une vente directe au consommateur qui doit donner ouverture à la perception de la taxe de 30%; la seule différence avec les ventes faites habituellement par un marchand en gros, c'est que cette vente, au lieu d'être faite aux prix de gros, est faite aux prix de détail, ce qui explique d'ailleurs qu'on prenne ici pour base le prix de détail qui est seul connu, diminué de 25%, et non le prix de gros qui n'est pas pratiqué. Quant à l'avantage fiscal dont jouit le marchand en gros, qui vend lui-même au détail, comparativement au débitant ordinaire qui s'approvisionne par voie d'achats, il est incontestable, mais n'a rien d'insolite; c'est une conséquence normale de l'assiette de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui favorise nécessairement tous ceux qui parviennent à se passer d'intermédiaires, puisque la taxe est perçue autant de fois que le produit change de mains. Enfin et surtout, la solution administrative conduit à imposer un seul et même contribuable pour la même opération à la fois à la taxe de 1,30% et à la taxe de 30%, ce qui est en contradiction absolue avec le principe que les deux taxes ne se cumulent pas et que, lorsque une opéra-

Source : BIU Cujas

tion supporte la taxe de 30%, elle ne peut être grevée d'une autre taxe à un tarif différent. L'article 73, dernier alinéa, de la loi du 25 juin 1920, formule au surplus, cette règle, d'une manière précise, en décidant que les ventes passibles de la taxe de 35% (aujourd'hui 30%) "n'entreront pas dans le chiffre des affaires soumises à l'impôt institué par l'article 59 de la présente loi, mais seulement en ce qui concerne le commerçant tenu d'acquitter la taxe de 25%": c'est-à-dire que le producteur ou marchand en gros n'aura pas à comprendre dans son relevé des ventes passibles de la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires, celles pour lesquelles il a acquitté l'impôt de 30%.

La jurisprudence a écarté la solution de l'administration

Le Conseil de préfecture de la Seine, par arrêté du 20 février 1923, a condamné la thèse de l'administration, et jugé qu'il ne pouvait pas y avoir cumul des deux taxes pour le même contribuable, la loi (art. 73 précité) ayant dit que la taxe de 25% (aujourd'hui 30%) tiendrait lieu de celle de 1,10% Cette solution a été confirmée par un arrêt du Conseil d'État du 23 février 1925 et par un arrêt de Cassation du 27 février 1925.

Dans l'espèce, qui a été tranchée par la jurisprudence, il s'agissait d'un cas, où l'administration avait émis la prétention de percevoir à la fois la taxe de 25% et celle de 1,10%. La solution intervenue doit-elle être étendue au cas où il y aurait cumul éventuel de la taxe de 30% et de la taxe de 3,60 ou de 12%, applicable aux ventes de spiritueux, consommés dans des établissements classés comme établissements de luxe. A notre connaissance, il n'est pas intervenu de jurisprudence sur ce cas particulier. Mais l'hésitation est permise. On pourrait soutenir en effet, que dans cette hypothèse il n'y a pas application cumulative à la même opération de deux taxes qui s'excluent l'une l'autre, les deux taxes ayant ici un objet différent. Tandis que la taxe de 30% frappe la vente de la marchandise la taxe de 3,60 ou de 12% frappe le luxe de l'établissement c'est-à-dire les conditions particulières dans lesquel-

Source : BIU Cujas

les elle est consommée.

Un autre point litigieux a été également tranché contre l'administration. Quand il y a vente par un marchand en gros à un détaillant, on a dit plus haut que la taxe porte sur le prix de vente en gros, y compris le droit de consommation sur l'alcool et les autres impôts et frais à la charge du vendeur, qui se trouvent inclus dans le prix de vente, mais non compris la taxe de luxe. Ceci résulte des termes de l'article 24 de la loi du 29 juin 1918. Mais au cas du marchand en gros vendant lui-même en détail la taxe est perçue sur le prix de détail diminué de 25%. L'administration avait d'abord prétendu que la taxe de 30% devait être acquittée sur le prix effectivement réclamé au consommateur sous la seule déduction du quart. Or, dans ce prix se trouve naturellement inclus le montant de la taxe de luxe de 30% que supporte le marchand. Pour justifier sa solution, l'administration invoquait le fait que la loi en disant que l'impôt porterait que le prix de détail, diminué de 25% n'a formulé aucune réserve. Il a été jugé par le tribunal du Mans, le 30 mai 1924, que la loi du 25 juin 1920 ayant, dans son article 73, maintenu expressément le mode de perception de la taxe de luxe sur les spiritueux, tel qu'il était organisé par la loi du 31 décembre 1917, d'après laquelle l'impôt se calcule sur le prix de vente, taxe de luxe non comprise, le prix de détail à prendre en considération était le prix de détail, défalcation faite et des 25% spécifiés par la loi elle-même et du montant de la taxe de luxe. Ce jugement a été confirmé par un arrêt de cassation (chambre civile, 10 mars 1925) dont la circulaire des contributions indirectes du 11 juin 1925 a depuis lors fait état.

Quand la vente est faite par un grossiste à un détaillant la taxe porte sur le prix de vente en gros, y compris le droit de consommation et autres frais, mais non compris la taxe de luxe

La loi est restée muette en ce qui concerne les ventes publiques des spiritueux. La solution adoptée par l'administration (Instruction du 16 février 1921, n° 177) est la suivante : Si des spiritueux sont vendus dans une vente publique par un producteur ou un

Les ventes publiques de spiritueux est passible de la taxe de 30%

Source : BIU Cujas

qui tient lieu des droits d'enregistrement quand elles sont faites par un producteur ou un marchand en gros.

marchand en gros à un débitant ou bien à un particulier pour sa consommation, on applique la taxe de luxe de 30%, qui est perçue par l'administration des contributions indirectes et qui, suivant le principe général tient lieu, pour éviter la superposition de deux droits de mutation, du droit d'enregistrement, auquel sont soumis les procès-verbaux habituels de ventes publiques ; en d'autres termes, on applique les articles 73 et 74 de la loi du 25 juin 1920. Si la vente n'est pas faite par un producteur ou un marchand en gros à un détaillant ou à un consommateur, on appliquera simplement la taxe de 10% (12%) telle qu'elle est prévue par l'article 58 ou par l'article 71 de la loi du 25 juin 1920 pour les ventes d'objets de luxe. Cette dernière solution est toutefois contestée et on a soutenu que le seul droit applicable est le droit habituel d'enregistrement sur le procès-verbal (1).

Ou la taxe de 10% quand la vente est faite par une autre personne.

La taxe de luxe sur les spiritueux est considérée comme un droit d'une nature particulière, analogue aux contributions indirectes.

La taxe de luxe sur les spiritueux, qui, en somme, résulte du maintien de dispositions antérieures à la création de la taxe sur le chiffre d'affaires, a conservé à raison de son origine un caractère particulier. Bien que mise par la loi du 25 juin 1920 à la charge du vendeur, elle continue cependant à être considérée comme un droit d'une nature particulière, rentrant dans la catégorie des impôts indirects sur les boissons ; elle est assimilée à une sorte de supplément du droit de consommation sur les alcools. Les règles concernant la constatation et la perception de l'impôt (l. 25 juin 1920, art. 74), les contraventions (art. 76), les saisies sont les mêmes qu'en matière d'infraction aux lois de consommation des boissons ; le contentieux suit les règles habituelles en ce qui concerne les litiges des contributions indirectes ; et relève également des tribunaux civils,

(1) Le cas des ventes publiques de spiritueux à Paris soulève des questions spéciales, à raison du régime spécial de la ville de Paris (v. Gardes. L'impôt sur le chiffre d'affaires, n° 155).

Source : BIU Cujas

une autre conséquence de cette assimilation de la taxe de luxe sur les spiritueux aux droits sur les boissons est que sa restitution en cas de marchandise rendue par l'acheteur à l'expéditeur, peut-être demandée, non pas dans le délai de 2 ans, qui est le délai ouvert en ce qui concerne la restitution sur la taxe sur le chiffre d'affaires, mais seulement dans le délai de 6 mois, prévu par les articles 247 de la loi du 28 avril 1816 et 65 de la loi du 8 avril 1910 pour les impôts sur les boissons.

Modes de perception de la taxe de luxe

La taxe de luxe de 30% est perçue, soit au comptant, au moment de la déclaration d'enlèvement des boissons, que l'expéditeur doit faire à la recette buraliste, pour obtenir délivrance du titre de mouvement, qui doit accompagner la marchandise, et dans laquelle il doit mentionner lui-même la valeur des marchandises sur laquelle l'impôt sera calculé (art. 74)

Les droits peuvent également perçus mensuellement, si le commerçant, après en avoir fait la demande sur un papier non timbré à l'administration des contributions indirectes, a obtenu l'autorisation d'être en compte avec le trésor. Lorsque le commerçant en gros a obtenu cette autorisation de ne s'acquitter qu'une fois par mois, il doit fournir caution, à moins que sa solvabilité ne soit notoire, Circul du 10 juillet 1920, il doit inscrire toutes ses ventes, rendus et échanges, sur un livre spécial, remettre dans les dix premiers jours de chaque mois un extrait certifié de ses livres pour le mois précédent et tenir toutes ses pièces justificatives à la disposition de l'administration.

Le régime de la perception au comptant est obligatoire pour les non commerçants et pour les bouilleurs de cru, qui n'ont pas de compte ouvert avec la régie.

La taxe de luxe sur les spiritueux n'est pas perçue sur les exporta-

La taxe de luxe comporte quelques particularités, en ce qui concerne le régime des importations et le régime des exportations. Les exportations de spiritueux, dont la vente supporte la taxe de 3% lorsqu'elle est faite, à l'intérieur par des producteurs

Source : BIU Cujas

tions faites par des commerçants en gros.

ou des commerçants en gros aux débitants ou aux consommateurs, sont exonérées de cette taxe, bien que l'article 72 de la loi du 25 juin 1920, qui vise les exonérations en cas d'exportation ne parle que de la dispense de la taxe de 1% et de 10%. L'intention du législateur est, en effet, certaine d'autant plus que la taxe de 25% n'est en somme qu'une modalité de la taxe de 10%: c'est la taxe de 10% qui aurait dû être prélevée sur les ventes en gros, a été relevée dans son tarif. Les spiritueux, qui sont embarqués sur un paquebot à destination de l'étranger, de l'Algérie ou des colonies sont considérées comme exportés, et par conséquent soustraits à l'application de la taxe de 30% (tribunal de Bordeaux 3 mars 1825)

Les exportations des objets de luxe ordinaires sont exemptes, en principe, de la taxe de 10%.

En ce qui concerne les objets de luxe soumis au tarif de 12%, l'exonération dont ils bénéficient en cas d'exportation est mentionnée d'une façon explicite par l'article 72 de la loi du 25 juin 1920. Cependant cette exonération comportait deux réserves, dont l'une a disparu, et dont l'autre subsiste encore. L'avantage d'un impôt perçu sur les exportations c'est qu'il a des chances d'être supporté par les acheteurs étrangers et d'alléger, par conséquent, d'autant le fardeau qui pèse sur les contribuables nationaux. L'article 72 prévoyait donc la possibilité de supprimer pour certains produits exportés le bénéfice de l'exonération. Le décret de classement des objets de luxe, du 26 juin 1920, avait en conséquence établi un tableau C, comprenant un certain nombre d'articles qui seraient passibles de la taxe de luxe, même en cas de vente à l'exportation: robes, manteaux, ouvrages de mode, plumes et dentelles. Les intéressés ayant protesté d'une façon très vive, en prétendant que leur commerce allait se trouver compromis, le décret du 24 décembre 1920 a supprimé cette exception, et aujourd'hui toutes les exportations d'une façon générale, sauf une exception, bénéficient de la dispense des droits

Une exception subsiste, en effet, en ce qui concerne les ventes à l'exportation d'ob-

Source : BIU Cujas

Toutefois les ventes pour l'exportation d'objets d'antiquité ou de collection sont passibles de la taxe de luxe

jets d'antiquité ou de collection. La loi du 31 août 1920, préoccupée d'éviter la râfle par l'étranger de nos collections artistiques, de nos objets d'art, râfle que facilitait par la dépréciation de notre monnaie, avait soumis par son article 30, à l'autorisation du gouvernement, et en outre, au paiement d'une taxe, qui pouvait varier de 15 à 25 % ad valorem, les sorties d'objets d'ameublement, antérieurs à 1830, les sorties de tableaux, de dessins, d'œuvres d'art, statues, etc, d'artistes morts depuis plus de 20 ans et des objets provenant de fouilles pratiquées en France. La loi du 31 décembre 1921 (art 29 et 30) a remplacé ces dispositions par des dispositions nouvelles. La taxe de 12 % est perçue sur les affaires d'exportation faites par des antiquaires ou pour leur compte, et qui portent sur des bibelots, les curiosités, les meubles livres et objets anciens, et sur les peintures, sculptures, dessins gravures d'artistes, morts depuis plus de 20 ans. En principe, donc les affaires des antiquaires ne comportent aucune différence de régime, quelle que soit la destination de l'objet ; la taxe est due sur la vente à l'exportation comme sur la vente à l'intérieur. Sont seules exonérées les ventes à l'exportation des œuvres des artistes vivants, ou morts depuis moins de 20 ans, et les affaires portant sur les collections d'histoire naturelle.

Les courtages et commissions suivent la règle de l'opération à laquelle ils s'appliquent

Suivant le principe général, les courtages suivent le régime de l'opération à laquelle ils s'appliquent, c'est-à-dire qu'ils bénéficient de l'exemption d'impôt dans la mesure où l'opération de vente en bénéficie elle-même ; ils l'acquittent, au contraire, si l'opération de vente est passible de la taxe.

Les importations sont, en ce qui concerne la taxe de luxe, soumises aux mêmes ré-

Pour les importations, les règles sont les mêmes que pour les ventes intérieures, c'est-à-dire que la taxe d'importation habituelle de 1,30 %, qui tient lieu de la taxe de 1,30 perçue sur les ventes intérieures est portée à 12 %, lorsque l'affaire aurait été passible, si elle avait été effectuée en France, de la taxe de luxe. Or, une affaire intérieure est passible de la taxe de luxe quand elle consti-

Source : BIU Cujas

gles que les ventes intérieures.

tue la dernière vente, c'est-à-dire la vente au détail ou à la consommation ; la taxe à l'importation sera donc de 12 %, lorsque l'achat a été fait par une personne qui achète pour sa consommation ; elle sera de 1,30 % si elle est faite à un commerçant, qui a acheté à l'étranger en vue de revendre. Dans ce cas, pour bénéficier de la détaxe, le commerçant doit remplir les formalités prévues par l'article 9 de l'arrêté du 28 août 1920 c'est-à-dire attester dans sa déclaration à la douane qu'il est commerçant passible de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qu'il achète, non pour son usage personnel, mais en vue de revendre, et qu'il s'engage à porter l'opération sur un registre spécial.

Régimes spéciaux concernant certains produits

Comment s'expliquent ces régimes spéciaux relatifs aux automobiles, au charbon et à la viande.

La taxe sur les chiffres d'affaires ou la taxe de luxe sont perçues dans des conditions particulières, en ce qui concerne les automobiles, le charbon, la vente des animaux de boucherie et de la viande. Ces trois régimes s'expliquent par le désir de combattre certaines fraudes auxquelles se prête l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires dans les conditions normales, et aussi par le désir de simplifier l'impôt en remplaçant les prélèvements successifs, auxquels la taxe sur le chiffre d'affaires donne lieu, par un prélèvement unique, généralement au point de départ de la mise en circulation de la marchandise.

Le régime spécial des automobiles. 1° antérieurement à la loi de 1923, la taxe était perçue dans les conditions ordinaires.

Le décret de classement des objets de luxe du 26 juin 1920 avait classé dans le tableau A, c'est-à-dire dans le tableau des objets de luxe par nature, quel que soit leur prix, "les automobiles servant au transport des personnes, les châssis, carrosseries, garnitures et accessoires, à l'exception des pièces détachées, exclusivement destinées aux réparations". Aucun régime spécial n'étant prévu, la taxe était perçue dans les conditions ordinaires, c'est-à-dire sur la dernière vente, sur la vente aux particuliers,

Source : BIU Cujas

les opérations de commerçants à commerçants n'acquittant, suivant la règle générale, que la taxe de 1,30 %, sauf justifications à fournir par le commerçant acheteur, qui devait prouver sa qualité et attester qu'il n'achetait qu'en vue de revendre et non pour son usage personnel. D'autre part, la taxe était due sur les ventes faites de particulier à particulier, en vertu de ce principe de l'article 58 de la loi du 25 juin 1920, que toute vente entre particuliers d'objets classés comme de luxe motive la perception de la taxe de 10 %.

Critiques formulées contre ce régime

Ce régime avait été assez vivement critiqué à plusieurs points de vue ; d'abord, au point de vue fiscal, le fait que la perception de l'impôt ne s'appliquait qu'à la dernière vente favorisait certaines fraudes. Dans le commerce des automobiles, on rencontre des trafiquants marrons, qui n'ont pas d'existence commerciale nettement définie et qui achetant des automobiles aux constructeurs pour les rétrocéder aux particuliers sans tenir de comptabilité régulière, arriveraient à échapper aux prises du fisc. D'autre part, la taxe s'étendant à toutes les ventes entre particuliers, atteignant aussi bien les ventes de voitures d'occasion que celles de voitures neuves, les ventes de voitures dont on voulait simplement se défaire aussi bien que celles de voitures achetées avec l'intention de les revendre, apparaissait, dans ces différents cas, comme injuste et excessive.

2° La loi du 3 mars 1923. En principe, la taxe est payée sur la première vente, lorsque la voiture sort de l'atelier du fabricant.

Aussi le régime primitif a-t-il été complètement transformé par la loi du 30 mars 1923, qui a posé en principe, que l'impôt serait payé, non pas comme c'est le cas pour la taxe de luxe ordinaire, sur la dernière vente, sur la vente au consommateur, mais sur la première, c'est-à-dire sur celle qui fait sortir la machine de l'atelier du fabricant, ce qui a pour conséquence de la limiter aux machines neuves. La taxe de 10 % s'applique d'après l'art. 1er de la loi du 30 mars 1923 qui modifie l'art. 63 de la loi du 25 juin 1920, "aux automobiles neuves, servant au transport des personnes, à leurs châssis, carrosseries, garnitures et accessoires" ; elle s'applique également, aux cyclecars, sidecars, et à leurs si-

Source : BIU Cujas

La taxe s'applique aux automobiles neuves, aux cyclecars side-cars et motocyclettes, dont le prix dépasse 5.000 frs.

milaires neufs, les motocyclettes sont considérées comme des similaires, à condition que leur prix dépasse 5.000 francs. N'acquittent donc pas la taxe de luxe, mais simplement celle de 1,30%, d'une part, les voitures d'occasion, d'autre part, les cycle-cars, side-cars et motocyclettes d'un prix inférieur à 5.000 francs, (ainsi que les bicyclettes qui ne sont pas comprises dans le tableau des objets de luxe.) En ce qui concerne l'exemption des cycle-cars et véhicules assimilés, il faut que le prix à considérer soit celui de l'objet complet muni de tous ses organes ; si par suite de transformations ou additions dans le mécanisme, le propriétaire d'un de ces véhicules lui fait acquérir une valeur supérieure à 5.000 francs, il devra le supplément d'impôt, qui il n'a pas payé, quand il a acheté sa voiture.

Les véhicules passibles de la taxe de 10% acquittent la taxe de 12% à la sortie de l'atelier sur la première vente (sans qu'il y ait lieu de se préoccuper désormais de savoir si elle est faite à un commerçant ou à un particulier, et ils ne l'acquittent qu'une fois ; toutes les autres ventes dont ils pourront être l'objet, ne seront imposées qu'à la taxe de 1,30%.

Difficultés d'application que comporte le régime spécial des automobiles

Ce régime comporte d'ailleurs un certain nombre de difficultés d'application. Point de difficulté, lorsque le constructeur fabrique des voitures tout équipées, comprenant le chassis et la carrosserie ; dans ce cas, il paye la taxe de 12% sur le prix de vente de la voiture fabriquée par ses propres soins. Point de difficulté non plus lorsqu'un acheteur, que ce soit un particulier ou bien un commerçant, qui achète en vue de revendre, se procure des chassis dans une maison, de la carrosserie dans une autre, et se charge de monter lui-même la voiture. Dans ce cas, carrosserie et chassis au moment où ils sortent de la maison, qui les a respectivement fabriqués, payent la taxe de luxe de 12% sur le prix de vente.

Cas où le fabricant se sert de pièces ou de parties achetées chez un

Où la difficulté apparaît c'est quand un fabricant se sert, dans sa fabrication de pièces ou de parties achetées à un autre fabricant ; quand par exemple, un carrossier monte des voitures avec des chassis achetés dans

Source : BIU Cujas

autre fabricant.

une autre maison, ne fournissant lui-même que la carrosserie, ou quand un fabricant de chassis fait confectionner la carrosserie par un spécialiste.

C'est le fabricant de chassis qui en principe est considéré comme débiteur de l'impôt.

Après entente avec les représentants de l'industrie automobile, il a été convenu que celui qui serait considéré, en principe, comme débiteur de l'impôt, serait le fabricant de chassis (circul. 752 du 28 déc. 1923). Par conséquent, le fabricant de chassis, lorsqu'il achète la carrosserie, étant donné que la voiture dans son ensemble ne doit acquitter qu'une seule fois la taxe de luxe, ne paiera que 1,30% sur la vente qui lui est faite par le carrossier, et la taxe de 12% sera appliquée au prix complet de la voiture, rendue par le fabricant de chassis. Inversement, si le carrossier achète le chassis au constructeur, le fabricant de chassis paiera la taxe de 12% pour cette vente, mais le carrossier ne paiera la taxe de 12% sur le prix de la voiture qu'il a vendue, que défalcation faite de la valeur du chassis qui a déjà payé la taxe de 12% et qui ne supportera plus maintenant que celle de 1,30.

En ce qui concerne les fournitures, garnitures et autres accessoires, la même règle conduit à cette conséquence que les accessoires et garnitures fournis, soit au carrossier, soit au fabricant de chassis, qui équipent la voiture, ne payeront que la taxe de 1,30% la taxe de luxe étant acquittée par ces derniers sur la vente de la voiture tout équipée et garnie de ses accessoires.

Quand il y a doute sur la destination de la voiture, la taxe de luxe est due au moins à titre provisoire, et acquittée, en principe par le consommateur.

L'application de la taxe soulève encore une autre difficulté. La taxe de luxe ne frappe que les ventes d'automobiles neuves, destinées au transport de personnes. Or il peut arriver tout d'abord que la vente, notamment s'il s'agit de vente de châssis, se fasse sans qu'on sache exactement quelle sera la destination de l'objet. Quand la vente porte sur des chassis qui ne peuvent servir que pour des camions automobiles, point d'incertitude possible: la taxe de luxe n'est pas due, puisque l'affaire concerne des voitures servant au transport de marchandises. Mais, il

Source : BIU Cujas

y a des chassis, dits "passe-partout", auxquels on peut aussi bien adapter une carrosserie destinée au transport des personnes qu'une carrosserie, destinée au transport des marchandises.

Dans ce cas, de deux choses l'une; ou bien l'acquéreur, au moment où il fait emplette du chassis sait exactement quelle en sera la destination. S'il est destiné à une voiture de marchandises l'acheteur fournira au constructeur une attestation, par laquelle il déclare que le chassis sera utilisé pour une voiture exclusivement affectée au transport de marchandises et par laquelle il s'engage, au cas où il en adviendrait différemment dans la suite, à rembourser le constructeur du supplément d'impôt, dont celui-ci serait redevable, ou à acquitter pour le compte de ce dernier, ce supplément d'impôt. Le constructeur ayant obtenu cette attestation, la vente est taxée au tarif de 1,30 % seulement, et non au tarif de 12 %. Si, dans la suite, la voiture est employée par son possesseur au transport de personnes, un supplément d'impôt pourra être réclamé, égal à la différence de 1,30 % et le tarif de 12 %, et le redevable de ce supplément est, en principe, aux termes de l'art. 1er de la loi du 30 Mars 1923, le constructeur seul redevable en principe de la taxe, comme vendeur.

Ou bien, au moment où la vente est faite, l'acquéreur ignore quelle sera la destination de la voiture; c'est un cas assez fréquent lorsque, par exemple, un marchand d'automobiles de province achète des chassis à un constructeur ne sachant pas exactement, au moment où il les achète, s'il s'en servira pour équiper des voitures de voyageurs ou des voitures de marchandises, ce qui dépendra des commandes reçues de sa clientèle. On applique la règle qu'en cas de doute, la voiture est présumée destinée au transport des personnes et la taxe de 12 % est dûe par le constructeur.

Dans le délai de deux ans, le constructeur peut obtenir le rembour-

Cependant dans le délai de 2 ans, prévu par l'art. 30 de la loi du 25 Juin 1920, pour le remboursement des droits indûment perçus, s'il est reconnu que le chassis a été effectivement

Source : BIU Cujas

sements du trop perçu, quand la voiture est destinée au transport des marchandises.

utilisé pour une voiture destinée au transport des marchandises, le constructeur pourra obtenir le remboursement de la différence entre la taxe de 12 % et la taxe de 1,30 % qui, en fait, aurait dû être seule perçue. Pour obtenir ce remboursement le constructeur devra d'ailleurs remplir un certain nombre de formalités, de façon à permettre le contrôle de l'administration. Il devra donner exactement l'indication et le numéro du chassis qu'il a vendu, la date de la vente, de façon à ce qu'il soit certain que cette vente a bien été taxée au tarif de 12 %. Il devra ensuite fournir une déclaration de son acheteur attestant, si c'est un simple particulier, qu'il a employé le chassis pour une voiture destinée au transport des personnes, ou bien, si c'est un commerçant, qu'il a adapté dessus une carrosserie pour le transport des personnes ou qu'il l'a vendue à un particulier qui devait également s'en servir pour le transport des voyageurs et dont l'attestation devra être également fournie. (Lettre autogr. de l'administr. du 29 mai 1923).

Enfin, une dernière difficulté peut naître du fait qu'une voiture effectivement destinée, par sa nature, au transport des marchandises, peut être employée par son possesseur, au moyen de transformations ou d'installations de fortune, (chaises, tabourets, etc.) au transport des personnes. L'administration estimait que l'usage même accidentel, pour le transport de personnes, d'une voiture de marchandises motivait le paiement du supplément d'impôt, sauf tolérances possibles selon les cas d'espèce. (Rép. à quest. J. O. Ch. déb. parl. 1925. p. 2190).

Responsabilité respective du vendeur et de l'acheteur, au cas où un supplément de taxe viendrait à être dû.

La loi du 13 juillet 1925, dans son art. 93 a précisé les conditions d'application de ce régime, que la loi de 1923 avait laissées indécises en ce qui concerne la responsabilité respective du vendeur et de l'acheteur, au cas où un supplément de taxe viendrait à être dû. Ce supplément de taxe comme on vient de le voir, peut être dû dans deux cas; dans celui où le propriétaire utilise pour le transport de personnes, en la transformant, une voiture qui avait été déclarée comme destinée au transport des marchandises, ou bien encore, dans celui où il se sert, au moyen d'un dispositif de fortune,

Source : BIU Cujas

par exemple, en y installant des tabourets ou des chaises, pour des transports de personnes d'une voiture, normalement appropriée au transport des marchandises.

D'après la loi de 1923, le responsable était le vendeur, c'est-à-dire le constructeur de l'automobile, vis-à-vis duquel le fisc pouvait se retourner pour réclamer le supplément d'impôt, et auquel il aurait pu même, le cas échéant, infliger les pénalités motivées par la contravention de l'acquéreur. Cependant, l'Administration considérait qu'il y avait en l'espèce, deux responsables: d'une part, le constructeur et, d'autre part, l'acquéreur lui-même, du fait de l'attestation qu'il avait fournie au constructeur et dans laquelle il s'engageait à rembourser celui-ci du supplément qui pourrait lui être réclamé, ou même à acquitter lui-même le supplément de droit pour le compte de ce dernier. L'Administration concluait de là qu'elle avait le droit de s'adresser indifféremment au propriétaire de la voiture ou au constructeur, qui l'avait vendue, et qu'en cas d'insolvabilité de l'un, elle pouvait se retourner vers l'autre. (Quest. Leboucq. J. O. ch. déb. parl. 1925. p. 2414).

Cette thèse d'ailleurs était assez contestable, au point de vue juridique, parce que le seul débiteur d'impôt vis à vis du fisc, de par la loi de 1923, c'était uniquement le vendeur; on ne voit pas très bien sur quoi pouvait être basée l'action directe du fisc vis à vis du propriétaire de la voiture.

La loi de 1923 rend personnellement responsable du supplément d'impôt le propriétaire de la voiture.

La loi de 1925, dans son article 93, est venue rendre personnellement responsable du supplément d'impôt le propriétaire de la voiture, soit lorsqu'il transforme une voiture ou un châssis, primitivement déclarés comme destinés au transport exclusif des marchandises en véhicule pour le transport de personnes, soit encore lorsqu'il utilise habituellement au transport de personnes une voiture à usage de marchandises.

Le texte de l'art. 93 laisse encore subsister une certaine incertitude quant aux droits de l'Administration vis à vis du constructeur de la voiture. D'après la circulaire de l'Administration du 27 juillet 1925, au commentaire qu'elle donne

Source : BIU Cujas

de l'art. 93, il semble qu'elle envisage toujours la possibilité de se retourner à la fois et contre le propriétaire qui a transformé la voiture ou en a fait un usage illicite, et contre le constructeur. Cependant, l'art. 93 semble bien rendre uniquement responsable désormais du paiement du supplément de droit, le propriétaire de la voiture.

D'autre part, l'article 93 ne vise que le transport habituel de personnes dans une voiture de marchandises, ce qui exclut les transports accidentels. La question de savoir quand il y a transport habituel est une question de fait, qui est évidemment difficile à apprécier. (V. questions : J. O. Ch. déb. parl. 1925. p. 3505 et 3506). La circulaire engage les agents à ne pas se montrer trop rigoureux, à regarder, par exemple, comme accidentel le transport fait une fois par hasard d'un voisin rencontré sur la route, d'un malade ou d'un blessé, de ne pas soulever non plus de difficultés pour un transport de personnes fait à l'occasion d'un transport de marchandises, par exemple celui du personnel de ferme, transporté dans un camion au moment d'un transport de denrées agricoles. Par contre, le propriétaire, qui utilise à plusieurs reprises sa camionnette pour promener sa famille ou ses amis, sera considéré comme effectuant habituellement le transport de personnes dans une voiture à marchandises, et sera passible du supplément d'impôt.

Quand une voiture destinée au transport des marchandises est habituellement utilisée au transport des personnes, la taxe est due.

D'ailleurs, pour faciliter le contrôle, la loi du 13 juillet 1925 par son article 94 a créé deux types différents de permis de circulation; un permis pour la circulation de voitures de marchandises, et un permis pour la circulation des voitures destinées au transport de personnes; et le fait de transporter habituellement des personnes dans une voiture, alors qu'on n'a qu'un permis s'appliquant au transport de marchandises, constitue une contravention nouvelle, infraction, passible des pénalités de l'article 102 de la loi du 25 juin 1920, sans préjudice des pénalités encourues pour infraction à l'article 93, prévues par l'art. 14 de la loi du 30 mars 1923.

Certaines ventes de voitures automobiles sont exemptées de la

La taxe de luxe des automobiles comporte quelques exceptions. Tout d'abord ne sont pas passibles de la taxe les voitures achetées en vue d'assurer un service public concédé, subventionné

Source : BIU Cujas

taxe de luxe.

ou exploité par l'Etat, les départements, les communes et les établissements publics ou hospitaliers. Les exemptions étant de droit étroit, celle-ci ne s'applique pas aux voitures de location, même si les tarifs en sont contrôlés par l'autorité publique, par exemple aux taxis qui circulent dans les rues de Paris. Elle ne s'applique pas davantage aux voitures, qui servent pour la correspondance des chemins de fer, alors même que les tarifs en seraient contrôlés par le Ministère des Travaux Publics, parce qu'il ne s'agit pas d'un service ayant fait l'objet d'une concession de service public proprement dit. D'autre part, le nouveau régime a pour conséquence qu'échappent à la taxe de luxe les ventes de voitures d'occasion, qui y étaient soumises autrefois. Cependant, en vertu de ce principe que toute voiture automobile doit subir au moins une fois le paiement de la taxe de luxe, lorsqu'elle est vendue par le constructeur, sera passible de la taxe de luxe une voiture déjà usagée et vendue par le constructeur, lorsque, avant de la mettre en vente, celui-ci s'en est servi pendant un certain temps pour ses besoins personnels. Ne sont enfin soumises, comme on a déjà eu l'occasion de l'indiquer, ni à la taxe de luxe, ni à la taxe sur le chiffre d'affaires, les ventes d'automobiles faites par des particuliers, lorsque du moins ils ne cherchent qu'à se débarrasser d'une voiture dont ils n'ont plus l'emploi. Au cas, exceptionnel d'ailleurs, où ils auraient acheté une voiture automobile spécialement en vue de la revendre, cette revente constituerait un acte de commerce occasionnel, motivant l'application de la taxe de 1,30 %.

Si certaines ventes échappent à l'application de la taxe de luxe, par contre, la loi du 13 juillet 1925, dans le même article 93, a prévu un cas où la taxe serait exigée en l'absence de vente, c'est lorsque la voiture servant au transport de personnes est construite directement par l'entreprise de transport, qui la met en circulation. Dans ce cas, la taxe sera perçue sur une valeur d'appréciation, qui ne pourra pas être inférieure au prix effectif de revient, et qui sera arbitrée, en principe, d'après le prix habituel des véhicules de même nature dans le commerce.

Source : BIU Cujas

La taxe de luxe s'applique aux accessoires des automobiles, mais non aux pièces détachées destinées aux réparations.

La taxe de luxe s'applique également aux accessoires des automobiles, mais non aux pièces isolées destinées à la réparation. Pour éviter toute discussion la liste des accessoires a été établie par l'Administration, après entente avec les représentants de l'industrie automobile. Ce sont, par exemple, les porte-bouquets, les allume-cigares, les sujets de radiateurs, les fauteuils tournants, etc, c'est-à-dire les objets qui servent au confort ou à l'ornement de la voiture. Pour certains objets, comme les avertisseurs, les phares et les lanternes, on a admis qu'ils ne seraient considérés comme accessoires de luxe que lorsque leur prix dépasse un certain maximum. Tous ces accessoires sont passibles de la taxe de 12 %, à moins que la vente ne soit faite à un constructeur qui, s'en servant pour équiper la voiture, paiera la taxe de luxe sur le prix total de vente y compris les accessoires, qui garnissent la voiture. Quant aux pièces détachées destinées aux réparations, elles n'acquittent que la taxe de 1,30 %. Cependant, il importe de remarquer que lorsqu'une voiture est vendue avec pièces de rechange ou de réparation, la taxe de luxe est perçue sur le prix total de la voiture, y compris tous les organes, accessoires et pièces tels que pneus de rechange, dont elle est munie ; c'est donc une mauvaise opération, au point de vue fiscal, d'acheter la paire de pneus de rechange, en même temps qu'on achète la voiture.

Le régime spécial du charbon en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires. Cette taxation est remplacée par une taxe à la production.

Le régime du charbon comporte moins de difficultés. Le charbon est un des premiers produits, auxquels on ait pensé, pour expérimenter la taxe à la production ; on faisait valoir que c'est un de ceux, qui subissent le moins grand nombre d'échanges, avant d'arriver entre les mains du consommateur. La plupart du temps, les entreprises industrielles achètent directement leur combustible à la mine ou l'importent de l'étranger. D'autre part, même lorsque entre le producteur et le consommateur s'intercalent des intermédiaires, ceux-ci, depuis l'institution de la taxe sur le chiffre d'affaires, ont habituellement changé de caractère ; de commerçants qu'ils étaient autrefois, travaillant pour leur compte et opérant en leur nom personnel, ils se sont transformés en courtiers ou en commissionnaires de façon à payer l'impôt, non plus

Comment s'explique ce remplacement.

Source : BIU Cujas

sur le montant des ventes effectuées, mais simplement sur le montant des commissions qu'ils touchent. Pour ces deux raisons, l'avantage que présente habituellement la taxe sur le chiffre d'affaires, qui est de faire boule de neige, à chaque nouveau changement de mains, se trouve considérablement atténué. En y renonçant, pour la remplacer par une taxe à la production, on la supprimera dans un des cas, où elle est, en somme, le moins productive; de plus, avec la taxe sur le chiffre d'affaires ordinaire, les petits artisans ou les foyers domestiques, qui s'approvisionnent chez les revendeurs se trouvent plus lourdement taxés que la grande manufacture ou la maison importante, qui peut faire des commandes directement aux charbonnages. Enfin, en remplaçant la taxe sur le chiffre d'affaires par la taxe à la production, on pourra réaliser une économie de personnel du fait de la réduction du contrôle, puisque ce contrôle, au lieu d'être dispersé, sera concentré près d'un certain nombre de grandes exploitations.

Objections soulevées contre la taxe à la production sur le charbon.

Ces arguments n'étaient pas sans réplique. On a objecté tout d'abord que la taxe à la production aurait pour effet de relever de tout son montant le prix du charbon, dès qu'il quitte la mine et qu'il en résulterait, par conséquent, une augmentation des dépenses pour les réseaux de chemins de fer, qui seraient obligés, non seulement de payer plus cher non seulement leur charbon, mais leurs rails et leurs produits métallurgiques, dont le prix est naturellement fonction du prix du charbon. D'autre part, la taxe à la production, grévant le charbon payé par les établissements industriels, augmenterait aussi le prix de revient des fabriques françaises et aurait notamment pour inconvénient de rendre la concurrence plus difficile à celles qui travaillent pour le marché étranger. Quant aux bénéfices que l'on attendait de la réduction du contrôle, ils sont, en grande partie, illusoires, parce que les redevables que l'on contrôlait jusqu'ici pour leurs affaires de charbon, vendent généralement d'autres produits, pour lesquels il est nécessaire de maintenir le contrôle. Quelquefois le petit vendeur de charbon annexe à son commerce un débit de boissons ou un autre petit commerce. Plus généralement, un marchand de charbon est-

Source : BIU Cujas

en même temps marchand de bois; or les affaires de vente de bois étant passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires, exigent le même contrôle qu'auparavant.

Tarif de la taxe à la production sur le charbon.

Quoiqu'il en soit l'art. 112 de la loi de 1925 a décidé que pour le charbon de terre, le coke, la lignite et les agglomérés, à partir du 1er octobre 1925, la taxe sur le chiffre d'affaires serait supprimée et remplacée par une taxe à la production au tarif de 1,80 %, dont 0,15 % pour les budgets locaux, qui serait uniquement perçue sur les ventes faites par les exploitants de mines ou les fabricants de coke ou sur les importations.

Cas d'exemption de la taxe sur les charbons.

Sont exemptés de cette taxe de 1,80 %: 1°- les charbons qui servent à la consommation de la mine, c'est-à-dire qui sont employés pour le chauffage et pour le fonctionnement des appareils de la mine, et à la consommation des mineurs, 2°- le charbon vendu entre assujettis; par exemple, les cessions de charbon qu'une mine peut faire à une autre mine, ou qu'un charbonnage peut faire à un fabricant de coke, 3°- les charbons vendus directement pour l'exportation. Les fabricants de coke sont les industriels, qui se livrent spécialement à la production de ce combustible, et non pas les entreprises, qui produisent le coke uniquement à titre de résidu, comme c'est le cas pour les entreprises d'éclairage par le gaz. S'il s'agit d'une entreprise d'éclairage par le gaz, le charbon qui lui sera fourni, paiera la taxe de 1,80 %; par contre, le coke qu'elle vendra ne supportera pas la taxe, parce que la vente n'est pas faite par un fabricant de coke. Si, au contraire, il s'agit d'un fabricant de coke proprement dit, le charbon qui lui est fourni par la mine bénéficiera de l'exonération accordée aux ventes entre assujettis. Par contre, la vente de coke supportera la taxe à la production de 1,80 %.

Le régime spécial de la viande. La taxe à l'abattage.

Considérations qui expliquent l'établissement

La suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires, en ce qui concerne la vente des animaux de boucherie et le commerce de la viande, était réclamée depuis longtemps par les intéressés, qui faisaient valoir en faveur de leur réclamation, plusieurs considérations. Tout d'abord, la taxe sur le chiffre d'affaires, appliquée à un commerce tel que celui des animaux de

Source : BIU Cujas

de cette taxe à l'abattage.

boucherie, qui sont vendus aux halles ou dans les foires et marchés, fonctionne d'une façon défectueuse, en ce sens qu'il est à peu près impossible au vendeur de calculer son prix de vente, de façon à rejeter, comme c'est le vœu de la loi, le poids de l'impôt sur le consommateur. Quand il s'agit d'articles d'industrie, le producteur peut calculer son prix de revient, en tenant compte des charges fiscales, qui le grèvent, et fixer en conséquence le tarif de son catalogue; mais pour les denrées ou animaux vendus aux halles au cours du marché, le prix dépend de l'offre et de la demande du moment. Le vendeur en profite s'il est avantageux, le subit s'il est désavantageux, sans pouvoir le déterminer à son gré, de sorte que l'incidence de la taxe sur le chiffre d'affaires lui échappe totalement.

D'autre part, l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires crée une inégalité assez fâcheuse entre les agriculteurs qui vendent directement les produits de leur élevage, et les commerçants en bestiaux. En effet, les premiers sont exempts de la taxe, tandis que les seconds, en leur qualité de commerçants, la supportent. Or, le dégrèvement dont bénéficient les agriculteurs ne se traduit nullement par un avantage pour le consommateur, mais simplement par un bénéfice supplémentaire pour le producteur; il est certain, en effet, que l'agriculteur cherchera à vendre aussi haut que possible et que son prix se modèlera sur le prix du commerçant, qui est obligé de vendre plus cher ayant plus de frais.

En troisième lieu, l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires occasionne au fisc des mécomptes à un double point de vue: d'abord, pour échapper partiellement à l'application de l'impôt, la plupart des marchands de bestiaux se sont transformés en commissionnaires; au lieu de payer l'impôt sur le bétail vendu, ils ne le paient donc plus que sur le montant de la commission qu'ils perçoivent. Mais surtout, le fisc est impuissant à se défendre contre la fraude, étant donné les difficultés insurmontables qu'il y a, dans la plupart des cas, à distinguer si l'on est en présence d'un agriculteur, qui vend

"Les Cours de Droit
3 PLACE DE LA SORBONNE
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
L

Source : BIU Cujas

directement ses produits, et qui n'est pas imposable, ou d'un marchand de bestiaux, qui doit la taxe sur le montant de ses ventes, ou d'un commissionnaire, qui ne la doit que sur le montant de ses rémunérations. Une grande partie de l'impôt échappe, en réalité, au Trésor, quelle que soit la vigilance des agents.

Assiette et tarif de la taxe d'abattage.

L'art. 149 de la loi du 13 juillet 1925 a donc supprimé, à partir du 1er Octobre 1925, la taxe sur le chiffre d'affaires pour toutes les affaires portant sur le commerce de bœufs, de veaux, de moutons, de porcs et de chevaux destinés à la boucherie et sur le commerce de la viande fraîche. Cette taxe est remplacée par une taxe d'abattage, pour laquelle le contrôle est, au contraire, assez facile, d'autant qu'il existe déjà dans d'assez nombreuses communes des taxes d'abattage municipales.

Le tarif de la taxe d'abattage est de 0,15 par kg. de poids vif, pour les veaux et les moutons, de 0,10 par kg. de poids vif pour les porcs, les bœufs et les chevaux. Le poids vif, c'est le poids de l'animal vivant, au moment où il est présenté à l'abattoir. Le Décret du 3 Octobre 1925 règle les formalités à remplir par les assujettis. En ce qui concerne les viandes étrangères, fraîches ou congelées, il a fallu trouver un tarif d'équivalence. Elles sont taxées sur le poids net, au tarif de 0,30 ou de 0,20 par kg. suivant les catégories d'animaux. Ce taux d'équivalence est basé sur la constatation qu'à 1 kg. de poids vif de l'animal correspond, en général, la moitié en poids de viande.

Animaux dont la vente reste soumise au régime de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe d'abattage ne s'applique pas aux ventes concernant les bêtes de trait, les animaux reproducteurs, les bêtes d'attelage ou les bêtes de selle; pour toutes ces ventes, est maintenu le régime du droit commun, c'est-à-dire qu'il y a application de la taxe de 1,30 % à toutes les ventes autres que celles faites par l'agriculteur.

La taxe d'abattage remplace la taxe sur le chiffre d'affaires pour toutes les affaires concernant les animaux de boucherie et le commerce de la viande fraîche; par contre, la taxe sur le chiffre d'affaires demeure applicable pour le commerce de viandes cuites, le commerce de la charcuterie et des conserves.

Source : BIU Cujas

Il est à prévoir que le remplacement de l'ancienne taxe sur le chiffre d'affaires par la taxe d'abattage fournira des résultats assez favorables pour le Trésor et que le produit sera probablement supérieur à celui qu'on obtenait auparavant à cause des fraudes que comportait l'ancien système. Par contre, l'un des arguments que l'on avait présenté, en faveur de ce remplacement, à savoir l'éventualité d'une diminution de prix de la viande, ne sera pas probablement confirmé par l'expérience. Il est très difficile de démêler tous les facteurs qui peuvent intervenir, en plus du facteur monétaire dans le mouvement actuel de hausse générale des prix, cependant il n'est pas téméraire de prévoir qu'en réalité la taxe à l'abattage tend à augmenter de son montant, ou même d'un peu plus que son montant, le prix de la viande, sans que d'autre part la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires dont les intéressés gardent pour eux le bénéfice se traduise par aucune tendance compensatrice à la diminution.

La mise en application de la taxe d'abattage a provoqué à Paris un conflit entre les chevillards (bouchers en gros), qui achètent à la Villette l'animal vivant et le font abattre et les bouchers au détail. Les premiers prétendaient, en déclarant la taxe trop lourde pour le commerce de gros, se la faire rembourser par les bouchers au détail, en la leur facturant à part et en sus du prix de vente. Le conflit s'est terminé par un arbitrage qui a donné gain de cause en droit aux détaillants, la taxe étant légalement à la charge du propriétaire de l'animal au moment de l'abattage, sans que ce dernier puisse en imposer la récupération à ses clients en la leur facturant à part. La sentence reconnait d'ailleurs au débiteur de l'impôt la faculté de chercher à s'en récupérer, soit par entente amiable avec les acheteurs, soit par adaptation de ses prix de vente. (v. J. Le Temps du 9 octobre 1925).

-Organisation de la perception, obligations des redevables, paiement de l'impôt.

La question de l'attribution de la

La loi du 25 juin 1920 n'avait pas réglé l'organisation du service de recouvrement; elle

Source : BIU Cujas

perception de la taxe sur le chiffre d'affaires.

s'était bornée à dire, dans son article 61, et dans son article 63, que les formalités exigées des contribuables devraient être remplies par eux auprès des administrations compétentes, qui seraient désignées par un règlement d'administration publique. On a déjà eu occasion de dire que la taxe sur le chiffre d'affaires présente un caractère un peu hybride, et que l'on peut se demander si elle est un impôt direct, ou bien un impôt indirect, taxe de mutation ou de consommation. Il n'y avait donc pas de motif théorique bien déterminant pour en attribuer le recouvrement à une administration fiscale plutôt qu'à une autre.

Pourquoi on aurait pu confier le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires à l'administration des contributions directes.

Son attribution à l'administration des contributions directes aurait pu se recommander par certaines considérations de principe; les contributions directes, en effet, étaient déjà chargées du service de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, qui a des rapports étroits avec la taxe sur le chiffre d'affaires. Cet impôt est, en effet quant aux contribuables, qui ne sont pas obligatoirement taxés sur leur bénéfice réel ou qui n'ont pas demandé à l'être, assis sur le chiffre d'affaires affecté d'un certain coefficient. On pouvait estimer que, puisque l'Administration des contributions directes s'occupait déjà du chiffre d'affaires pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, il était naturel qu'elle s'en occupât également pour le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Cependant un obstacle pratique écartait d'emblée cette solution: les Contributions directes étaient déjà surchargées par la mise en application des nouveaux impôts cédulaires et de l'impôt général, de sorte qu'il était à peu près impossible de leur confier une tâche supplémentaire.

Le règlement d'administration publique du 24 juillet 1920 avait réparti le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires entre l'enregistrement, les contributions indirectes et

L'Administration des Contributions directes étant ainsi écartée, restaient les autres régies, enregistrement, contributions indirectes et douanes. Le règlement d'administration publique du 24 juillet 1920 a eu l'idée pour simplifier le recouvrement de l'impôt, et en même temps pour troubler le moins possible les habitudes des contribuables de répartir le recouvrement de la taxe entre les différentes administrations fiscales sauf celle des contributions directes, suivant les catégories de contribuables, avec lesquel-

Source : BIU Cujas

les douanes.

les elle se trouvait déjà en rapports habituels pour la perception des autres impôts. C'est ainsi que furent déclarés ressortissants de l'Administration des contributions indirectes tous les individus ou sociétés exerçant des commerces ou des professions, qui les rendent redevables de droits ou de taxes perçus par cette Administration à laquelle un arrêté du Ministre des finances du 20 décembre 1923 vint confier également toutes les affaires d'automobiles. En second lieu, ressortissaient également à cette administration tous les autres contribuables, à l'exception des sociétés par actions, dans les communes de 5.000 habitants au plus ou dans les communes de plus de 5.000 habitants, qui n'avaient pas de recette de l'Enregistrement.

Etaient tributaires de l'administration de l'Enregistrement tous les contribuables, autres que ceux, qui relevaient, au titre d'autres impôts, de l'administration des contributions indirectes dans les communes de plus de 5.000 habitants, et, d'une façon générale, toutes les sociétés par actions quelle que fût la population du lieu, à l'exception de celles exerçant des commerces, qui les rendaient redevables de l'Administration des contributions indirectes. Enfin, les douanes avaient pour clients les transitaires et les commissionnaires en douane. L'administration des contributions directes n'intervenait donc pas dans le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires ; mais elle avait un droit de contrôle sur les opérations de tous les assujettis. (l. du 25 juin 1920, art. 67, §1er).

Les inconvénients de l'organisation du recouvrement établie par le règlement de 1920.

A peine cette organisation commença-t-elle à fonctionner, qu'on s'aperçut qu'elle présentait divers inconvénients. Le premier, c'est qu'il était assez malaisé de délimiter exactement les catégories de redevables tributaires de l'administration des contributions indirectes et celles qui dépendaient de l'Enregistrement. Ainsi, les épiciers sont, en général, redevables de droits vis à vis de l'administration des contributions indirectes, parce qu'ils vendent des boissons hygiéniques et des alcools. Mais si, par exception, ils ne vendaient pas de produits soumis aux droits perçus par cette régie, à qui devaient-ils adresser leurs déclarations : au service des contributions indirectes ou au service de l'Enregistrement ? Il y eut au début un certain

Source : BIU Cujas

flottement, les intéressés ne savaient souvent pas à quel bureau s'adresser, et les différents services de leur côté n'étaient pas entièrement fixés sur les professions qui en relevaient respectivement, si bien que quelquefois deux administrations se disputaient le même contribuable et que celui-ci était soumis à un double contrôle et sujet à doubles réclamations du fisc.

Ce premier inconvénient devait d'ailleurs s'atténuer et s'était déjà atténué, en fait, sous l'action du temps, le classement des différentes catégories de contribuables s'étant précisé peu à peu. Mais on reprochait, en outre, au système qui partageait la masse des contribuables entre deux administrations très différentes l'une de l'autre, (l'administration des douanes n'intervenant qu'à titre subsidiaire), de créer des inégalités assez choquantes entre les assujettis. Les clients des contributions indirectes avaient, pour s'acquitter, des facilités qui faisaient défaut à ceux de l'Enregistrement. Tandis que le receveur de l'Enregistrement attendait ces derniers à son bureau, les agents des contributions indirectes, allaient au cours de leurs tournées, chercher l'impôt sur place, dans les petites localités en s'installant à certains jours déterminés, à la mairie. D'autre part, l'Enregistrement était très formaliste et multipliait les pénalités pour retard dans la production des relevés mensuels; il était compassé, et faisait peur aux contribuables; les agents des contributions indirectes habitués à circuler dans les campagnes, à pénétrer dans les magasins pour contrôler l'application des autres impôts, étaient d'un abord plus facile. Par contre, l'Enregistrement était beaucoup moins rigoureux dans son contrôle que les Contributions indirectes. Tout en relevant d'une façon parfois trop méticuleuse les petites infractions de forme, il était mal outillé pour découvrir les fraudes et dissimulations. Enfin, comme il était plus formaliste, il était plus lent dans ses décisions; c'est ainsi qu'en 1925, les demandes de forfait présentées, en vertu de la loi du 16 avril 1924, à l'administration des contributions indirectes avaient été réglées très rapidement, tandis que beaucoup de celles qui avaient été adressées à l'Enregistre-

Source : BIU Cujas

ment étaient restées en souffrance, sans que les intéressés puissent obtenir une solution. Les résultats fiscaux réalisés par l'Enregistrement apparaissent d'ailleurs comme beaucoup moins satisfaisants que ceux obtenus par les Contributions indirectes, ce qui n'a rien de surprenant, la nature des contrôles que l'Administration de l'Enregistrement est habituée à exercer, de par ses attributions propres, étant très différente de celle des contrôles que comporte la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'organisation du recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires d'après le décret du 23 Mai 1925.

Aussi, à la suite du règlement d'administration publique de 1920, des propositions furent-elles soumises au Parlement en vue de modifier l'organisation du recouvrement. Certaines tendaient à la centralisation du service entre les mains de l'administration des contributions indirectes. (Proposition Taurines, chambre, 23 novembre 1921). D'autres suggéraient son attribution à l'administration des Contributions directes, qui aurait, disait-on, tenu le juste milieu entre les Contributions indirectes, trop policières, et l'Enregistrement, dont le contrôle manquait d'énergie et d'efficacité. (Notamment amendement Marroud. Sénat, février 1923). Finalement, le décret du 23 Mai 1925 s'est rangé au système, qui consiste à faire de l'administration des contributions indirectes l'organe essentiel du recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires. Ne restent, en effet en dehors de ses ressortissants que les transitaires et les commissionnaires en douane, qui sont maintenus à l'administration des douanes, et "les professions se rapportant au commerce des valeurs et de l'argent : banquiers, changeurs, escompteurs, agents de change, remisiers, coulissiers, courtiers d'assurances et courtiers maritimes", qui continuent à relever de l'administration de l'Enregistrement. Sauf ces deux catégories, tous les autres redevables relèvent donc maintenant de l'administration des Contributions indirectes, qui a vu ainsi son effectif d'assujettis s'augmenter d'environ 400.000 personnes. Il n'en va différemment que pour la Corse, où l'Enregistrement a conservé le service de l'impôt, en vertu d'un arrêté ministériel du 21 septembre 1925.

Appréciation critique du ré-

La nouvelle organisation paraît de nature à donner de bons résultats, à condition toute-

Source : BIU Cujas

gime instauré par le décret de 1925.

fois que l'administration des Contributions indirectes, qui a souvent la main lourde dans le maniement des sanctions et qui est toujours portée à voir un fraudeur dans le contribuable, quel qu'il soit, modère un peu son ardeur et assouplisse ses méthodes. En tout cas, le principe adopté par le décret de 1925 est rationnel ; l'idée de vouloir confier à un service unique la perception de la taxe est une idée théorique, qui ne tient pas compte des considérations pratiques. Il est certain que c'est à l'administration des douanes à percevoir l'impôt sur les affaires d'importation ; de même l'administration toute désignée pour servir d'organe de recouvrement, à l'égard des contribuables, qui exercent la profession d'agent de change, de coulissier de remisier, de courtier, etc... est évidemment celle de l'Enregistrement, qui est déjà pour la perception d'autres impôts en relation avec ces contribuables et habitué à les contrôler. Par contre, l'administration des Contributions indirectes est évidemment la plus qualifiée pour assurer le recouvrement sur la généralité des contribuables, à part les exceptions indiquées. En effet, comme on le verra plus loin, la garantie essentielle du bon fonctionnement de l'impôt réside dans le contrôle des mouvements de marchandises ; or, ce contrôle, ni les Contributions directes, ni l'Enregistrement, dont les fonctions sont d'un ordre tout différent et dont le contrôle s'applique à des actes et à des éléments comptables, ne sont à même de l'exercer efficacement. Au contraire, c'est essentiellement le métier des agents des Contributions indirectes dont le rôle est de suivre les marchandises, dans tous les détours de leur circulation, depuis leur fabrication, jusqu'au moment où elles sont consommées.

En principe, le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires est à la charge des vendeurs.

Dérogations au principe.

Le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires, dit l'article 65 de la loi du 25 juin 1920, est à la charge des personnes désignées par l'article 59, c'est-à-dire à la charge des vendeurs. En principe le fisc ne peut pas se retourner contre l'acheteur et lui réclamer l'impôt. Cependant on a rencontré, chemin faisant, quelques exceptions à cette règle ; en ce qui concerne les automobiles, le supplément d'impôt est dû par le propriétaire, c'est-à-dire par l'acheteur

Source : BIU Cujas

de la voiture, au cas de transformation en voiture pour le transport des personnes d'une voiture déclarée pour le transport de marchandises; (l. du 13 juillet 1925, art. 93); en matière également de taxe à l'importation, lorsque l'acheteur fait venir directement d'une maison étrangère des articles, qui ne sont pas inscrits dans la liste des produits exonérés, prévus par l'article 8 h, de la loi du 13 juillet 1925.

Dérogation temporaire, au moment de la mise en application de la loi de 1920.

La loi avait également institué une dérogation temporaire, pour sa première période de mise en application. La taxe de luxe étant, antérieurement à la loi de 1920, à la charge de l'acheteur et non du vendeur, il a été décidé, pour ne pas modifier les conditions des contrats en cours, que pour les ventes d'objets de luxe, conclues avant le 1er juillet 1920, c'est-à-dire avant la mise en application de la loi, mais dont la livraison ne devait avoir lieu que postérieurement, l'impôt demeurerait à la charge de l'acheteur et non du vendeur. (l. du 25 juin 1920, art. 65).

L'impôt porte sur le total arrondi à l'unité supérieure du chiffre qui figure sur le relevé mensuel.

La perception de l'impôt suit les sommes de franc en franc, inclusivement et sans fraction, c'est-à-dire que les sommes sont arrondies à l'unité supérieure, que la taxe soit la taxe de 1,30 %, celle de 3,60 %, de 12 % ou de 30 %. Il va de soi que la somme, qui doit être arrondie, n'est pas le montant propre de chaque opération, mais le total du chiffre d'affaires imposé, tel qu'il figure sur le relevé mensuel.

Le paiement de l'impôt.

Le paiement de l'impôt comporte deux régimes, un régime de droit commun, d'ailleurs relativement le moins pratiqué et un régime forfaitaire.

Le régime de droit commun. Les obligations du redevable.

Dans le régime de droit commun, le redevable a trois obligations principales; elles sont énumérées dans les articles 66 et 67 de la loi du 25 juin 1920 et précisées dans le règlement d'administration publique du 24 juillet 1920.

En premier lieu, le redevable doit faire une déclaration d'existence, en second lieu, il doit tenir une comptabilité; en troisième lieu, il doit fournir à l'administration, au bureau de l'Administration dont il dépend, un relevé

Source : BIU Cujas

mensuel de son chiffre d'affaires.

a). la déclaration d'existence.

Sont tenus à la déclaration d'existence tous les redevables, qui ne sont pas inscrits au rôle de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, soit par ce qu'ils ne sont pas passibles de l'impôt cédulaire, comme c'est le cas, par exemple, pour ceux qui se livrent à des actes de commerce occasionnels sans exercer la profession de commerçant, soit encore parce qu'ils ont commencé leur exploitation commerciale seulement dans le cours de l'année d'imposition et que, par conséquent, ils n'ont pas été encore inscrits dans les rôles. On a estimé qu'il n'était pas nécessaire d'imposer une déclaration particulière au contribuable, inscrit aux rôles de l'impôt cédulaire, puisque son existence se trouve connue du fisc. Quant aux autres contribuables, ils doivent faire une déclaration dans les 15 jours, à partir du moment où ils commencent à exercer leur commerce ou leur industrie. Cette déclaration doit contenir leurs noms, prénoms, domicile, l'indication de la nature et du siège de leur maison, sa dénomination, s'il y a lieu, sa date d'ouverture, si l'établissement a été ouvert postérieurement au 1er juillet 1920. Elle doit être certifiée et signée par le redevable. Elle est faite à l'administration dont le redevable dépend, étant donné la nature de sa profession, c'est à dire en dehors des exceptions signalées, au bureau du receveur des contributions indirectes. Les redevables, qui sont passibles de la taxe sur le chiffre d'affaires sans exercer de profession commerciale, et simplement parce qu'ils se livrent à des actes de commerce occasionnels, doivent également faire la déclaration dans les 15 jours qui suivent le commencement de leurs opérations. Dans leur relevé mensuel, ils indiqueront, le moment venu, que les opérations, qui les rendaient passibles de l'impôt, sont terminées; ils seront alors dispensés de fournir ensuite un relevé mensuel négatif, sauf bien entendu à faire une nouvelle déclaration et à fournir de nouveaux relevés positifs, au cas où ils recommenceraient une nouvelle série d'opérations. (Rép. J.O. à question n° 1685, du 23 Novembre 1920).

Lorsque l'exploitation comprend plusieurs succur-

Source : BIU Cujas

sales ou agences, une déclaration doit, en principe, être faite pour chacune d'elles dans les 15 jours de sa création. Cependant, l'Administration a admis que, pour les maisons affiliées au syndicat général des maisons et sociétés d'alimentation à succursales, celles-ci pourraient établir au siège central et faire adresser par celui-ci au directeur de chaque département la liste collective de tous les établissements qui y sont ouverts.

b). tenue d'une comptabilité.

La seconde obligation du redevable consiste dans la tenue d'une comptabilité. Si l'assujetti tient pour son exploitation une comptabilité commerciale, qui permet de dégager le chiffre d'affaires d'une façon précise, il n'a pas à remplir d'autre formalité; si au contraire il n'en tient pas ou ne tient qu'une comptabilité insuffisante, il est astreint par l'article 66 de la loi du 25 juillet 1920 à la tenue d'un registre spécial, à pages numérotées, qui n'a pas besoin d'ailleurs d'être paraphé comme les livres de commerce, et où doivent être inscrites sans blanc et sans ratures la date de chaque opération, la nature de l'objet vendu ou du service fourni, le prix touché, et lorsqu'il s'agit d'une vente faite à un autre commerçant et dépassant le chiffre de 500 francs, l'indication du nom de l'acheteur. Cette dernière exigence a pour but de rendre le contrôle plus efficace en permettant de faire des recoupements dans la comptabilité des différents intéressés. Les ventes de luxe faites à des commerçants qui achètent en vue de revendre doivent être suivies de la mention: "vente à un commerçant, taxe de 1,30 %." Le registre spécial tenu par le contribuable, à défaut d'autre comptabilité, doit être totalisé par lui tous les mois. Les petits contribuables profitent d'une facilité importante, en ce sens que toutes les opérations au comptant, faites dans une même journée, pour un montant inférieur à 100 francs, peuvent être totalisées et inscrites en bloc, seulement à la fin de la journée, à moins qu'il ne s'agisse de vente d'objets de luxe. Ceci permet de juger au passage tout ce qu'il y a d'exagéré à prétendre que l'obligation imposée aux redevables de tenir une comptabilité leur cause une gêne excessive.

c). Le relevé mensuel.

La troisième obligation des contribuables

Source : BIU Cujas

consiste dans le dépôt d'un relevé mensuel du chiffre d'affaires réalisé dans le mois qui vient de se terminer. Ce relevé est la totalisation des opérations inscrites dans la comptabilité ou sur le registre spécial. Aux termes de l'article 9 du décret du 24 juillet 1920, ce relevé indique le nom du bureau auquel le relevé est destiné, le mois qu'il concerne, le nom, le domicile du redevable, la désignation et le siège de l'établissement, et le cas échéant, la désignation et le siège des agences et succursales, la nature de l'industrie, du commerce ou des affaires qui donnent lieu à l'impôt, la catégorie de classement de l'établissement, s'il s'agit d'un établissement de luxe, et le montant des affaires, qui ont été faites dans le cours du mois, en distinguant le chiffre des affaires passibles du tarif de 1,30, celui des affaires passibles de la taxe de 3,60 et celui des affaires passibles de la taxe de 12 %. En ce qui concerne les affaires passibles du tarif de 1,30 % le contribuable doit en outre, distinguer les opérations qui s'appliquent à la vente de marchandises et celles qui concernent des opérations de commission, courtage, fourniture de services, sur lesquelles l'impôt n'est perçu que sur le montant de la commission ou rétribution perçue. Le relevé doit être certifié par le contribuable et signé de lui. Si, au cours d'un mois, le contribuable ne réalise pas d'opérations passibles de l'impôt, il doit fournir néanmoins un relevé négatif. La production de ce relevé négatif présente notamment de l'intérêt pour les marchands qui vendent en ambulance, sans avoir d'établissement fixe, parce qu'il faut qu'ils puissent prouver qu'ils sont en règle avec le fisc pour obtenir le renouvellement de leur carte de commerce ou se faire rembourser le cautionnement qu'ils sont obligés de déposer en garantie du paiement des impôts dont ils sont passibles.

Le paiement et, par conséquent, le dépôt du relevé, doivent être faits au bureau du lieu de vente, quelque soit d'ailleurs le lieu de fabrication des objets vendus ou la résidence de l'acheteur. Si par exemple, certaines ventes sont faites par une maison de commerce et d'autres effectuées directement par une usine qui lui appar-

Source : BIU Cujas

tient, et qui les facture elle-même, il devra y avoir deux déclarations dans deux endroits différents; l'une pour les ventes faites par la maison, l'autre pour celles faites par l'usine. Un relevé distinct doit être fourni pour chacune des succursales ou des agences d'un établissement, au bureau dont dépend cette agence ou cette succursale. Il a été admis que pour les maisons d'alimentation à succursales, faisant partie du syndicat général des maisons et sociétés d'alimentation le relevé pourrait cependant être établi par la maison-mère et envoyé directement par elle aux différents bureaux compétents pour les succursales qu'elle possède.

A quel moment a lieu le paiement de l'impôt.

Le paiement de l'impôt doit avoir lieu, en principe, au moment du dépôt du relevé mensuel. Les directeurs départementaux de l'Enregistrement et des Contributions indirectes, fixent eux-mêmes les jours au cours desquels les différentes catégories de contribuables doivent se présenter au bureau compétent.

On a d'ailleurs pris un certain nombre de dispositions, destinées à procurer aux contribuables les plus grandes facilités pour le paiement de la taxe. En effet, le contribuable peut non seulement se libérer en numéraire; il peut également s'acquitter par mandat-carte, par mandat-poste, par mandat-contribution, qui présente cet avantage que le récépissé de la poste vaut quittance d'impôt, ou par chèque-postal, émis au profit du receveur de l'administration fiscale compétente. Le contribuable peut également se libérer par virement de chèques postaux, par chèque barré avec la mention: Banque de France, lorsque le paiement dépasse la somme de 100 francs; enfin, lorsque le redevable réside dans une place bancable et en a obtenu l'autorisation du directeur, il peut payer par voie de traite, que l'Administration lui fait présenter par les soins du service des postes. Le seul inconvénient de ce procédé, qui est le plus commode puisqu'il évite à l'intéressé tout déplacement, est de comporter le paiement de frais accessoires, d'ailleurs, peu élevés, et qui ont été fixés par un arrêté du 7 avril 1924.

Les paiements

La loi du 30 mars 1923 a donné par son

Source : BIU Cujas

par à comptes provisionnels.

article 13 une nouvelle facilité aux contribuables, qui sont soumis au régime du droit commun; ils peuvent user de la faculté de s'acquitter par voie d'acomptes provisionnels, à condition d'en faire la demande à l'administration et d'avoir une installation permanente, qui est pour le fisc une garantie nécessaire. Lorsqu'ils ont obtenu l'autorisation de s'acquitter par voie d'acomptes provisionnels, ils sont dispensés de la production des relevés mensuels, moyennant l'engagement, pris par eux, de verser chaque trimestre, le 1/4 du montant de l'impôt payé pour l'année précédente, si leur chiffre d'affaires ne dépasse pas 120.000 francs, quand il s'agit de vendeurs de marchandises, ou 30.000 francs, quand il s'agit de fournisseurs de services, ou bien si leur chiffre d'affaires dépasse ces limites de verser, chaque mois, un douzième de l'impôt de l'année précédente. Ils doivent ensuite, dans les 3 mois, qui suivent l'année d'imposition, déclarer leur chiffre d'affaires de l'année qui vient d'expirer, et régler avant le 1er mai de la nouvelle année le solde, dont ils peuvent être débiteurs vis à vis du fisc. Si au contraire, le chiffre d'affaires est inférieur à celui de l'année précédente, sur lequel avaient été calculés les acomptes, le contribuable ayant versé plus qu'il ne devait, on imputera le trop perçu à valoir sur sa dette fiscale à venir. Ce système des acomptes provisionnels est la généralisation d'une mesure, qui avait été prise à l'égard de certaines catégories spéciales d'assujettis, tels que les établissements de crédit, les commissionnaires importateurs et exportateurs, les entreprises de transport, etc.... qui en bénéficiaient de plein droit. En vertu de la loi de 1923, tous les contribuables peuvent réclamer le bénéfice de ce régime; mais aucun n'y est placé de plein droit et il n'est accordé que sur demande.

Le régime forfaitaire pour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'autre régime est le regime du forfait. La loi du 25 juin 1920, dans son article 67, avait déjà prévu qu'un réglement d'administration publique pourrait dispenser les redevables de certaines formalités, moyennant le paiement d'un forfait. Ce régime a d'abord été organisé par l'article 19 du réglement

d'administration publique du 24 juillet 1920; il a été ensuite modifié, élargi et transformé par l'article 28 de la loi du 31 décembre 1921, par l'article 13 de la loi du 30 mars 1923 et enfin par la loi du 16 avril 1924 sur le régime du petit commerce et de la petite industrie.

A quels contribuables s'applique le régime du forfait.

Le système du règlement d'administration publique du 24 juillet 1920.

Le règlement d'administration publique du 24 juillet 1920 s'appliquait à deux catégories de redevables : aux personnes, "dont le commerce principal est de vendre des marchandises fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place et de fournir le logement" (c'est ce qu'on appelle couramment les vendeurs de choses) et qui pouvaient demander le bénéfice du forfait, lorsque leur chiffre d'affaires mensuel ne dépassait pas 4.000 francs soit 48.000 francs par an, ensuite aux autres contribuables, c'est à dire à tous ceux qui ne sont pas vendeurs de choses, mais fournisseurs de services, intermédiaires, courtiers, commissionnaires, etc., qui pouvaient solliciter le forfait lorsque leur chiffre d'affaires n'excédait pas 1.000 francs par mois, c'est à dire 12.000 francs par an. Pour obtenir ce forfait, qui était basé sur le chiffre d'affaires réalisé dans l'année précédente, le contribuable devait adresser, chaque année, une demande au bureau compétent, avant le 31 janvier, en fournissant, pour servir de base à la fixation du forfait, son chiffre total d'affaires de l'année écoulée. Le directeur départemental de l'administration compétente statuait souverainement sur les les demandes, et au cas où il y donnait suite, arrêtait lui-même, le chiffre du forfait, calculé, comme on vient de le dire, sur le chiffre d'affaires de l'année précédente.

Ce système avait des caractères très particuliers. D'abord le forfait était une concession purement gracieuse; l'administration était libre d'accueillir ou de rejeter la demande du redevable, pour le motif que bon lui semblait. D'autre part, le forfait dispensait le contribuable de fournir les relevés mensuels; mais il ne le dispensait pas de tenir la comptabilité prescrite par l'article 66 de la loi de 1920 et notamment, au cas où il n'avait pas de comptabilité commerciale propre, de tenir le registre spécial du chiffre d'affaires prévu par cet article.

Source : BIU Cujas

Le forfait était fixé pour un an. Le contribuable devait faire une demande de renouvellement chaque année, avec cette particularité que si le directeur ne répondait pas à la demande de renouvellement, celle-ci était considérée comme accueillie et le forfait antérieur prolongé sur la base d'une tacite reconduction. Les dispositions du règlement d'administration publique du 24 juillet 1920 étaient d'ailleurs sommaires; notamment il ne prévoyait pas la possibilité, pour l'administration, lorsqu'elle avait accordé le forfait, d'en retirer le bénéfice au contribuable, s'il se rendait passible d'une contravention.

Le nouveau régime du forfait de la loi du 31 décembre 1921.

L'article 28 de la loi de finances du 31 décembre 1921, reproduit presque sans modification par l'article 23 de la loi du 30 mars 1923, qui a remplacé tout le texte de l'article 57 de la loi de 1920 par un texte nouveau, modifia d'une façon assez sensible ce système. D'abord il étendit la limite du forfait. Pourront réclamer le bénéfice du forfait les contribuables, dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas 120.000 francs ou 30.000 francs par an, suivant la catégorie considérée; d'autre part, le forfait, qui est toujours facultatif pour les intéressés, devient obligatoire pour l'Administration, lorsque le redevable, qui en demande le bénéfice, réalise les conditions nécessaires pour l'obtenir. Tandis que l'article 19 du Règlement d'Administration publique du 24 Juillet 1920 disait: "peuvent être affranchis des obligations mentionnées dans les articles 66 et 67 de la loi", l'article 13 de la loi de 1923, dit "sont dispensés sur leur demande"; c'est, par conséquent, une obligation pour l'administration d'accorder le forfait aux redevables qui remplissent les conditions voulues. Il peut d'ailleurs leur être retiré en cas de contravention.

Le contribuable, qui a obtenu le bénéfice du forfait, est dispensé de produire le relevé mensuel; il est également dispensé, et ceci est une disposition nouvelle ajoutée par la loi du 31 décembre 1921, de l'obligation de fournir, à toute réquisition, aux agents du fisc les justifications nécessaires pour établir son chiffre d'affaires exact. Mais il n'est pas dispensé de la tenue d'une comptabilité ou à défaut

Source : BIU Cujas

d'une comptabilité, de la tenue du registre spécial, prévu par l'article 66. En effet, il faut, pour obtenir le forfait pour l'année qui s'ouvre, que le contribuable soit à même de justifier du chiffre d'affaires total qu'il a réalisé au cours de l'année écoulée, puis que c'est ce chiffre, qui servira de base au forfait réclamé pour l'année suivante. Il faut donc qu'il ait tenu une comptabilité pour pouvoir en dégager son chiffre d'affaires de l'année et le joindre à sa demande. L'Administration prétendait même, que, le redevable étant astreint de déclarer, pour obtenir le forfait, son chiffre d'affaires total de l'année expirée, elle avait le droit, pour contrôler cette déclaration, de lui demander à ce moment-là les pièces justificatives, qu'elle n'avait pas le droit de se faire produire en cours d'année. Le seul avantage du redevable c'était donc qu'au lieu d'être tenu de communiquer à première réquisition, pendant tout le cours de l'année sa comptabilité et ses pièces justificatives aux agents du fisc et de déposer un relevé partiel tous les mois, il était simplement obligé de déposer une déclaration totale pour l'année expirée, et de subir à ce moment seulement, les exigences de l'Administration, quant à la communication du registre et des pièces justificatives.

Ce système, comme on l'a observé très exactement, était moins un système de forfait, à proprement parler, qu'un système de décalage. En effet, le forfait ou le prétendu forfait, institué par les lois de 1920 et de 1923, consistait uniquement à prendre pour base de l'impôt de l'année courante le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année précédente, de sorte qu'il y avait un simple décalage d'une année dans l'assiette de l'impôt: le forfait de 1923 était établi sur le chiffre d'affaires réalisé en 1922, celui de 1924 sur le chiffre d'affaires de 1923. Ce régime, à le considérer de près, ne présentait pas un très grand avantage par rapport à la faculté de paiement par acomptes provisionnels étudiée précédemment, que le même article 13 de la loi de 1925 instituait en faveur des contribuables maintenus sous le régime du droit commun. Le système

Source : BIU Cujas

des acomptes provisionnels dispensait, en effet, également de la fourniture du relevé mensuel les contribuables qui n'étaient tenus de justifier de leur chiffre d'affaires qu'à la fin de l'année. La seule différence entre les deux systèmes c'est que, dans le régime du paiement par acomptes provisionnels, l'impôt étant assis sur le chiffre d'affaires de l'année courante, intervenait à la clôture de l'année un apurement qui faisait ressortir le contribuable comme débiteur ou comme créancier de l'Administration et que d'autre part celui-ci n'était pas à l'abri du contrôle en cours d'année.

Modifications apportées au régime du forfait par la loi du 16 avril 1924.

Aussi ce système ne donnait-il qu'une demi-satisfaction aux intéressés, qui faisaient entendre des doléances assez vives. Ils se plaignaient, d'abord du fait que la limite de 120.000 ou 30.000 francs à partir de laquelle on cessait de pouvoir demander l'octroi du forfait était trop basse, étant donnée la hausse progressive des prix, et ils en réclamaient le relèvement afin que le bénéfice du forfait s'étendit à un plus grand nombre de redevables ; ils demandaient, en second lieu, qu'on instituât, au lieu du simple décalage, qui résultait du système en application, un forfait véritable, dans lequel on ne se référerait plus au chiffre d'affaires réalisé dans la période écoulée. Ils demandaient surtout que ce forfait les dispensât complètement, dès qu'ils en auraient obtenu le bénéfice, de produire, à quelque moment que ce fût, des justifications à l'Administration, et de tenir une comptabilité ou un registre.

La loi du 16 avril 1924 a tenu compte de ces réclamations en donnant aux contribuables des satisfactions d'ailleurs peut être plus apparentes que réelles. D'après la loi du 16 avril 1924, dont les dispositions ont été précisées et détaillées, par le Règlement d'Administration publique du 9 novembre 1924, sont admis au bénéfice du forfait les redevables, dont le chiffre d'affaires annuel, en ce qui concerne ceux dont le commerce principal est de vendre des marchandises, fournitures et objets à emporter ou à consommer sur place et de fournir le logement, ne dépasse pas 200.000 francs et 110.000 francs pour tous les autres redevables, ces limites sont, comme on voit, celles

sées comparativement aux chiffres antérieurs de 120.000 et de 30.000 francs.

Détermination de la catégorie dans laquelle le redevable peut être admis au bénéfice du forfait.

Comment saura-t-on que le contribuable fait partie de la catégorie, qui peut obtenir le forfait jusqu'à un chiffre d'affaires annuel de 120.000, ou de celle qui n'y a droit que jusqu'à un chiffre de 40.000 ? Lorsque le redevable n'exerce qu'une seule profession bien définie, il n'y aura, en général, pas grande difficulté à le déterminer. Par exemple, un entrepreneur de maçonnerie, qui fournit la main d'oeuvre et les matériaux, est essentiellement un fournisseur de produits, de marchandises, et le chiffre jusqu'auquel il a droit à réclamer le bénéfice du forfait est 200.000 francs. Inversement, un teinturier, un coiffeur qui ne fait pas commerce de parfumerie, sont des fournisseurs de services, pour lesquels la limite, pour avoir droit au forfait est seulement de 40.000 francs, bien qu'ils fournissent accessoirement les colorants ou les lotions. Le façonnier qui entreprend des travaux de lingerie ou de confection, bien qu'il fournisse des accessoires, tels que les boutons et le fil, est dans le même cas.

Cas où le redevable a une activité mixte.

Si, par contre, le contribuable exerce une activité mixte, on saura si son commerce principal consiste ou non à vendre des marchandises ou à fournir des services, au moyen d'un calcul de proportion, dont la loi fournit elle-même les éléments. La loi, en effet, établit une équivalence entre 200.000 francs de chiffre d'affaires, pour ceux qu'on peut appeler les vendeurs de marchandises ou les fournisseurs de logement, et le chiffre de 40.000 francs, pour les fournisseurs de services rétribués au moyen de commissions, courtages ou rétributions diverses. Le redevable sera considéré comme fournisseur de services, à titre principal, ou comme vendeur de choses, selon que le montant de ses rémunérations, comme fournisseur de services comparativement au montant de ses opérations comme fournisseur de choses ou de logement, excédera le rapport de 40 à 200 ou, ce qui revient au même le rapport de 1 à 20, ou au contraire restera en deça de ce rapport. Par exemple, un contribuable réalise 15.000 francs de chiffre d'affaires, dans son année,

Source : BIU Cujas

comme fournisseur de services, et 120.000 francs, comme marchand d'objets ; $\frac{15}{120}$ est plus petit que $\frac{4}{20} = \frac{24}{120}$. Ici, le redevable est donc principalement fournisseur de marchandises.

Si un redevable fait 80.000 francs de ventes et réalise sur des fournitures de services 10.000 francs de commissions courtages ou allocations diverses, la solution sera la même. En effet,

$$\frac{10}{80} \text{ est plus petit que } \frac{4}{20} = \frac{16}{80}$$

Au contraire, un contribuable fait 30.000 francs de courtage et 80.000 francs d'opérations de ventes, son activité principale consistera dans la fourniture de services. En effet,

$$\frac{30}{80} \text{ est plus grand que } \frac{4}{20} = \frac{16}{80}.$$

Le bénéfice du forfait ne peut être accordé qu'aux contribuables dont l'exploitation dure depuis un an au moins, à compter du 1er janvier.

La fixation du forfait supposant naturellement que l'on devra pouvoir s'appuyer pour évaluer le chiffre d'affaires forfaitaire sur les résultats obtenus dans l'exploitation, au cours des périodes antérieures, il s'ensuit que ne peuvent obtenir le bénéfice du forfait que les contribuables, dont l'exploitation dure déjà depuis un an au moins, à compter depuis le 1er janvier, qui précède l'année pour laquelle le bénéfice du forfait est demandé. S'il s'agit d'une industrie ou d'une exploitation saisonnière, dont l'activité ne s'exerce que pendant une partie de l'année, (comme, par exemple, un établissement de bains de mer, qui ne travaille que dans les mois d'été) l'Administration n'exige pas 12 mois d'activité, ce qui aurait pour conséquence de porter le délai à plus d'une année ; elle exige simplement qu'au cours de l'année écoulée, l'exploitation ait eu la durée habituelle d'exploitation des établissements de même catégorie, c'est à dire que le redevable ait effectué dans son établissement, non pas un travail de 12 mois consécutifs, mais la durée normale de travail d'une campagne annuelle. D'ailleurs le forfait s'appliquera à l'ensemble des opérations du redevable, même si son entreprise comporte plusieurs établissements ou succursales à condition naturellement, que le total des différents chiffres d'affaires, réalisé par l'ensemble de ses agences ou succursales, ne dépasse pas le chiffre au delà duquel on cesse d'avoir droit au forfait.

Source : BIU Cujas

Le forfait est facultatif et n'est accordé que sur demande expresse du redevable.

Le forfait est essentiellement facultatif pour le contribuable c'est à dire qu'il ne lui est accordé que s'il en fait la demande expresse. Cette demande doit être présentée avant le 31 janvier au Directeur départemental de l'Administration compétente. Passé cette date, le contribuable est forclos, sauf bien entendu, quand il a laissé passer ce délai, la faculté pour lui de présenter une nouvelle demande pour l'année suivante. Par exception, lors de la première mise en application de la loi du 16 avril 1914, on a retourné la règle que le forfait ne s'applique qu'à ceux qui en font la demande et on a présumé les intentions des redevables ; en plaçant d'office sous le régime du forfait, pour les 8 derniers mois de 1914, tous les contribuables qui étaient susceptibles d'en bénéficier, sauf faculté pour eux de déclarer, avant le 30 avril 1914, qu'ils préféraient rester sous le régime de droit commun. Ce forfait était établi sur la base des 8/12 du chiffre d'affaires réalisé en 1913, auquel on appliquait, suivant la catégorie d'opérations, le tarif de 1,30 %, 3,60 % ou de 12 %. En d'autres termes, on demandait aux contribuables placés d'office sous le régime du forfait pour les 8 derniers mois de l'année 1914, les 8/12es de l'impôt auquel ils avaient été cotisés pour les 8 derniers mois de 1913, sauf l'ajustement qu'il y avait lieu de faire pour tenir compte du relèvement de tarifs, motivé par l'établissement du double décime de la loi du 22 mars 1914. Cette solution d'ailleurs ne devait être que provisoire et au 1er janvier 1915, on devait rentrer dans la règle normale ; c'est à dire que le forfait appliqué d'office au contribuable pour les 8 derniers mois de 1914 devait prendre fin, à moins qu'il ne formulât une nouvelle demande de forfait dans les délais légaux, c'est à dire avant le 31 janvier 1915. Cependant, comme des malentendus s'étaient produits, beaucoup de contribuables ne connaissant pas les dispositions de la loi et ayant pensé que le forfait leur serait prolongé par tacite reconduction, sans nouvelle formalité de leur part, on a, pour leur permettre de se mettre en règle, étendu le délai jusqu'à la fin d'avril 1915.

La demande de forfait.

La demande de forfait, établie sur papier libre, doit être certifiée et signée du requérant,

Source : BIU Cujas

fournir l'indication de ses nom, prénoms, domicile, du siège de l'établissement ou des établissements qui constituent son entreprise, de la nature de l'industrie, du commerce ou des affaires auxquels il se livre, de la catégorie dans laquelle est classé son établissement, s'il s'agit d'un établissement de luxe. Elle doit, d'autre part, contenir les propositions qu'il fait à l'Administration pour la détermination du chiffre forfaitaire, sur lequel il demande à être imposé. Ces propositions doivent comporter des chiffres distincts, en ce qui concerne les différentes catégories d'affaires, opérations passibles de l'impôt de 1,30 %, opérations passibles de l'impôt de 3,60 %, opérations passibles de l'impôt de 12 %, enfin opérations exonérées comme bénéficiant de l'une des exemptions de l'art. 60 de la loi du 25 juin 1920. (Les chiffres auxquels s'appliquent ces propositions ne sont pas des chiffres d'impôt : ce sont les chiffres d'affaires qui serviront de base forfaitaire, s'ils sont acceptés par l'Administration pour le calcul de l'impôt.

La procédure de fixation du forfait

Examen de la demande par le directeur départemental de l'administration compétente.

Lorsque le contribuable a fait sa demande, commence la procédure de fixation du forfait. Cette procédure passe par une première phase amiable, qui a pour objet, si possible, d'aboutir à un accord direct entre l'Administration et l'intéressé. Le Directeur départemental de l'administration compétente, à qui la demande a été adressée, (ce sera, la plupart du temps, le Directeur départemental des contributions indirectes), examine les propositions, qui lui sont faites, en utilisant à cet effet tous les renseignements dont peuvent disposer ses services.

Cet examen peut aboutir à trois situations différentes. Ou bien, le Directeur estime que le contribuable a droit au forfait, son chiffre d'affaires n'excédant pas le maximum légal, et que ses propositions sont acceptables. Dans ce cas, il se borne à sanctionner les chiffres, proposés par le redevable et à fixer ne varietur le montant du forfait, ensuite de quoi, il notifie à l'intéressé la décision d'acceptation qu'il a prise.

Ou bien le Directeur estime que le contribuable n'a pas droit au forfait, auquel cas il lui notifie sa décision de refus; ou bien encore

Source : BIU Cujas

le Directeur estime que le contribuable a droit au forfait, mais que les propositions qu'il a soumises à l'administration sont insuffisantes. Dans ce cas, le Directeur formule des contre-propositions, qui sont de sa part également l'objet d'une notification à l'intéressé. Cette notification qui est faite par lettre recommandée ouvre à l'intéressé un délai de 20 jours, soit pour renoncer purement et simplement au bénéfice du forfait, soit pour présenter ses observations.

Lorsque le contribuable a été avisé qu'il est considéré comme susceptible d'obtenir le forfait, mais qu'il a formulé des propositions inacceptables, auxquelles l'administrations oppose des contre-propositions, il peut choisir entre plusieurs partis. Ou bien, il peut renoncer dans les 20 jours qui suivent la notification au bénéfice du forfait, et cela, même si la décision du Directeur avait fait droit à sa demande. Le délai de 20 jours représente dans ce dernier cas, pour le contribuable, un délai de repentir. Il est alors maintenu sous le régime de droit commun. Ou bien le contribuable ne répond pas dans les 20 jours. Dans ce cas, l'affaire est définitivement réglée, c'est à dire que si la première décision du Directeur avait été une décision de refus, la demande de forfait reste définitivement rejetée, si, au contraire, la décision prise par le Directeur contenait des contre-propositions c'est à dire accordait au redevable le forfait sur des bases différentes de celles contenues dans la demande, le silence du contribuable est considéré comme une ratification tacite, et il est placé sous le régime du forfait sur la base des contre-propositions établies par l'Administration. Ou bien enfin le contribuable répond dans les 20 jours par des observations dans lesquelles il discute les chiffres proposés par le Directeur. C'est le seul cas où l'affaire ne soit pas terminée au bout de ce délai de 20 jours. Si le Directeur refuse de tenir compte des observations du contribuable, il en avise celui-ci par une nouvelle notification, qui ouvre à l'intéressé la possibilité de porter le différend devant une Commission spéciale, qui siège au chef lieu du département, dans un nouveau délai de 20 jours à partir de cette notification.

Source : BIU Cujas

Commission spéciale chargée de statuer sur les différends qui peuvent s'élever au sujet de la fixation du chiffre du forfait.

La Commission appelée à statuer est une commission paritaire, composée d'un conseiller de préfecture, qui la préside, des trois directeurs départementaux des services financiers : directeur des contributions directes, directeur des contributions indirectes et directeur de l'Enregistrement ou de leurs délégués, et d'autre part, de trois membres désignés par les Chambres de commerce, ou, à leur défaut, par le Ministre du Commerce. Dans les affaires ressortissant à l'Administration des Douanes, l'un des directeurs, le moins ancien ou le moins élevé en grade est remplacé par le directeur des douanes. D'autre part, dans les affaires qui concernent des syndicats ou des coopératives agricoles, les membres désignés par les Chambres de commerce sont remplacés par des membres désignés par les Syndicats ou les Coopératives agricoles du département désignés par les Chambres d'agriculture ou, à leur défaut, par le Ministre de l'Agriculture. La Commission a un secrétaire, qui est pris parmi les agents des administrations compétentes.

Procédure de l'examen des demandes devant la Commission spéciale.

La demande, par laquelle est saisie la Commission spéciale est établie sur papier libre ; elle contient les nom, prénoms, domicile du requérant et autres indications d'usage ; elle résume les moyens présentés à l'appui de la réclamation et mentionne éventuellement l'intention du redevable de présenter ou de faire présenter en séance des explications orales ; enfin, elle contient aussi, le cas échéant, la désignation du mandataire de l'intéressé, qui ne peut être qu'un officier ministériel, un avocat inscrit ou un commerçant patenté, celui-ci pouvant être remplacé, quand l'affaire concerne une exploitation agricole, par un membre du bureau d'un syndicat ou d'une coopérative agricole.

La demande est déposée ou expédiée par lettre recommandée au Secrétariat de la Commission, dont le siège est, en principe, à la Direction des contributions indirectes du département. Récépissé de la demande est donné au contribuable ; celui-ci peut en outre adresser dans les quinze jours de la demande un mémoire ampliatif, où il développe les moyens, dont il a fourni le résumé dans sa demande introductive.

Source : BIU Cujas

La Commission peut se faire communiquer par les administrations compétentes tous les renseignements et toutes les les indications qui lui sont nécessaires. Ses décisions sont sans appel, sauf le droit que conserve toujours le redevable de renoncer au bénéfice du forfait, s'il n'est pas satisfait par la décision intervenue. En effet, après que la décision a été notifiée par les soins du Secrétariat et au redevable et au directeur départemental de l'administration, dont il relève, le redevable dispose d'un dernier délai de 20 jours pour dire s'il renonce au forfait, au cas où la décision de la Commission lui en avait octroyé le bénéfice. Cette renonciation est adressée au Directeur départemental et elle est irrévocable pour toute la durée de l'année en cours.

La durée du forfait est, en principe, de deux ans. Il se continue par tacite reconduction.

En ce qui concerne la durée du forfait, il fallait éviter d'adopter une durée trop longue ou trop courte, de façon à ne pas obliger le contribuable d'une part, à renouveler trop fréquemment les formalités exigées de lui et d'autre part, à lui réserver ainsi qu'à l'administration, la possibilité de faire réviser, sans attendre trop longtemps, des évaluations, qui peuvent, au bout d'un certain temps, ne plus correspondre à la réalité. Aussi la loi du 16 avril 1924 a-t-elle décidé que le forfait est fixé pour deux années, pendant lesquelles il est, en principe, immuable, sauf une exception relative aux affaires concernant les objets de luxe.

La dénonciation du forfait.

Les deux années révolues, le forfait se continue par tacite reconduction, sauf possibilité, tant pour l'administration que pour le redevable, de le dénoncer par une déclaration expresse, qui doit intervenir dans les deux mois précédant la date d'expiration du forfait, c'est à dire dans les deux derniers mois de l'année. Le contribuable qui dénonce le forfait peut le dénoncer purement et simplement, auquel cas, il se trouve replacé d'office, à partir du 1er janvier de l'année suivante, sous le régime du droit commun. Ou bien, en dénonçant le forfait qui arrive à expiration, il formule de nouvelles propositions, c'est à dire suggère de nouveaux chiffres pour servir de base au forfait à intervenir pour la pé-

Source : BIU Cujas

riode suivante. Dans ce cas, on se trouve en présence d'une nouvelle demande, qui suit le sort ordinaire.

En cas de dénonciation par l'administration, le redevable peut recourir devant la Commission spéciale.

Quant à l'Administration, qui est obligée de motiver sa décision, ou bien elle dénonce purement et simplement le forfait, quand elle estime que le chiffre d'affaires, atteint par le contribuable, dépasse les limites au delà desquelles on n'est plus admis au régime forfaitaire. Dans ce cas, le contribuable peut recourir à la Commission départementale, pour demander le maintien du forfait, en justifiant devant elle qu'il continue à y avoir droit. Ou bien, l'administration, en dénonçant le forfait, formule de nouvelles propositions, qui font l'objet de la procédure habituelle, c'est à dire qui motivent les observations du contribuable en réponse, et éventuellement, si l'administration n'en tient pas compte, son recours à la Commission départementale. Les règles imposées au Directeur et à la Commission départementale, pour la révision du forfait, sont en effet les mêmes que pour sa fixation originaire.

Révision spéciale concernant les affaires taxées au tarif des affaires de luxe.

Un cas de révision spéciale a été institué en ce qui concerne les affaires taxées au tarif des affaires de luxe de 12 %. Le commerce des objets de luxe est, en effet, sujet à des fluctuations beaucoup plus fréquentes ; il n'a pas un courant aussi régulier que les commerces d'objets ordinaires. La loi a donc prévu que dans les deux mois qui précèdent l'expiration de chaque semestre, au cas de changement notoire dans la nature ou dans le mouvement des affaires imposées au tarif de 12 %, l'Administration ou le redevable pourrait demander par lettre recommandée la révision du forfait. Le directeur départemental peut prendre l'initiative de dénoncer le forfait, parce que le contribuable ne lui paraît plus en mesure, à raison de l'augmentation de son chiffre d'affaires d'en bénéficier. Ou bien, il peut proposer un rehaussement de la fraction du forfait afférente aux affaires de luxe, avec possibilité d'étendre la révision à tout l'ensemble du forfait, y compris même la portion afférente aux ventes ordinaires. En effet, il se peut que l'augmentation des ventes sur les objets de luxe ait été en partie compensée par une

Source : BIU Cujas

réduction des ventes d'objets courants ; ce qui implique une révision générale du forfait. De son côté, le contribuable peut également ou dénoncer le forfait purement et simplement ou proposer la réduction du forfait en ce qui concerne la fraction afférente aux objets passibles de la taxe de 12 %, ce qui a également dans cette hypothèse pour conséquence de remettre en discussion tous les éléments du forfait, y compris les chiffres concernant les affaires ordinaires. En cas de désaccord, le contribuable peut, dans les 20 jours qui suivent la notification que lui adresse l'Administration, se pourvoir contre la décision, qui ne lui donne pas satisfaction, devant la Commission départementale. D'ailleurs, quelle que soit la décision rendue par celle-ci, il a toujours la ressource de renoncer au bénéfice du forfait dans le délai de 20 jours, à partir de la notification de cette décision.

Les effets du forfait. Avantages principaux dont jouissent les redevables qui ont obtenu le bénéfice du forfait.

Les redevables, qui ont obtenu le bénéfice du forfait jouissent de trois avantages principaux.

En premier lieu ils sont dispensés de la tenue de la comptabilité prévue par l'article 66 de la loi du 25 juin 1920, ainsi que de la conservation des pièces justificatives et de la fourniture du relevé mensuel, telles qu'elles sont prévues §§ 1 et 2 de l'art. 67 de la même loi. Ils ne sont donc plus dans l'obligation de tenir des livres ou d'avoir le registre spécial, de l'art. 66 ; ils ne sont plus également astreints à fournir tous les mois au bureau compétent le relevé du chiffre d'affaires du mois écoulé.

En second lieu, et ceci est une conséquence de ce qui précède, le contribuable est dispensé d'acquitter l'impôt mensuellement et de communiquer à l'administration les pièces justificatives, dont elle est autorisée, dans le régime de droit commun, à demander la communication sur place, pour pouvoir vérifier le chiffre d'affaires déclaré. L'administration n'a donc pas le droit, pour fixer les bases du renouvellement du forfait, d'exiger la production d'une comptabilité, d'un registre ou d'une pièce justificative quelconque ; elle doit chercher à apprécier du mieux possible la valeur des propositions, qui lui sont faites par le contribuable, mais sans pouvoir réclamer

Source : BIU Cujas

à celui-ci aucun document.

En troisième lieu, les intéressés sont dispensés du contrôle institué par l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920. Cet article édicte que, "pour permettre le contrôle des déclarations d'impôts et la recherche des omissions ou des fraudes, qui auraient pu être commises dans le délai de prescription, tout commerçant, faisant un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par an, est tenu de représenter à toute réquisition des agents du Trésor, ayant au moins le grade de contrôleur ou d'inspecteur adjoint, les livres dont la tenue est prescrite par le titre II du C. Co. ainsi que tous les livres et documents annexes, pièces de recettes et de dépenses....". Ce texte, qui renforce l'article 65 de la loi du 25 juin 1920, et qui en élargit la portée, est un texte extrêmement général, puisqu'il ouvre le droit de contrôle à tous les agents supérieurs des administrations fiscales, quelles qu'elles soient, agents des douanes, de l'Enregistrement, des Contributions directes et des Contributions indirectes. D'autre part, il permet à ces agents de demander la production de tous les registres, documents, pièces de comptabilité, etc..., pour contrôler l'exacte application des impôts perçus par voie de déclaration. C'est donc un texte qui, bien que la Cour de Cassation, (Ch. crim. 4 avril 1924), se soit prononcée pour une interprétation limitative, ne concerne pas seulement la taxe sur le chiffre d'affaires, mais s'étend à tous les impôts perçus par voie de déclaration et permet aux agents de constater et relever les infractions fiscales commises en toute matière. Les bénéficiaires du forfait échappent à ce contrôle.

Le forfait obtenu pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires vaut pour l'application de l'impôt cédulaire des benefices industriels et commerciaux.

On peut enfin ajouter encore aux avantages du forfait un autre avantage indirect. Le forfait obtenu pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, vaut également pour l'application de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, sauf pour les sociétés par actions obligatoirement taxées sur les bénéfices réels et pour les contribuables qui demandent spontanément à l'être, est assis sur le chiffre d'affaires réalisé par le contribuable dans le cours de l'année qui précède l'année de l'imposition, affecté d'un certain coefficient,

Source : BIU Cujas

que le contrôleur est libre de choisir dans les limites d'un maximum et d'un minimum, fixés par une commission spéciale. Les contribuables qui sont placés sous le régime du forfait en matière de taxe sur le chiffre d'affaires conservent ce bénéfice pour l'impôt cédulaire, c'est à dire que le chiffre d'affaires, sur lequel cet impôt sera calculé est le chiffre d'affaires forfaitaire retenu pour l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires. Il échappe d'autre part au contrôle de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920 aussi bien en ce qui concerne l'impôt cédulaire que la taxe elle-même.

Les avantages du forfait sont beaucoup plus apparents que réels.

Quelle que soit l'importance de ces avantages, il convient d'ajouter que, à certains égards, ils sont plus apparents que réels, et que le système actuel engendre, pour les deux parties, des risques et des incertitudes : d'abord, pour le fisc, parce que celui-ci est dans le cas d'accepter des propositions insuffisantes parce que les moyens de contrôle lui font défaut. En effet, le système actuel, à l'inverse du système antérieur, est bien un système forfaitaire ; tandis que la loi précisait antérieurement que le forfait serait basé sur le chiffre d'affaires réalisé au cours de l'année précédente, la loi de 1924 s'abstient, au contraire, avec soin, de donner la moindre indication au sujet du mode de fixation du forfait ; elle se borne à indiquer que parmi les éléments d'appréciation, ne pourront être comprises les pièces justificatives ou la comptabilité du contribuable, puisque l'Administration perd le droit d'en réclamer la communication, aux bénéficiaires du régime forfaitaire ; le forfait ne peut dès lors être établi que d'après les signes extérieurs. L'Administration, pour apprécier les propositions de l'intéressé recherchera quelle est l'importance du magasin, le quartier où il est situé, la clientèle qui le fréquente, le nombre de ses commis ou employés, etc ; elle se servira également des renseignements indirects, qu'elle peut recueillir auprès des tiers, dans l'exercice des droits qu'elle possède pour l'application des autres impôts, par exemple, auprès des négociants en gros en compte avec la régie, auprès des services de l'octroi, des

Source : BIU Cujas

compagnies de transports etc....

Le risque et l'incertitude existent, d'autre part, également pour le contribuable auquel, en réalité, la loi semble bien tendre un piège involontaire: en effet, il est bien dispensé théoriquement de la tenue d'une comptabilité, mais comme il ne peut obtenir le forfait que si son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 200.000 francs ou 100.000 francs, selon la catégorie, comment pourra-t-il établir qu'il y a droit, sinon en fournissant ses comptes? D'une façon plus générale, s'il veut défendre utilement devant la Commission départementale ses prétentions contre les prétentions contraires de l'administration, il devra fournir des justifications à l'appui de ses dires, et il n'en est d'efficaces que celles qui résultent de la comptabilité. Si donc, en droit, il est dispensé d'en tenir une, en fait, il commettrait la pire des imprudences en n'en tenant pas. De plus, autrefois la discussion avait une base stable puisque le forfait était établi sur le chiffre d'affaires de l'année précédente; désormais, l'Administration n'a plus à en tenir compte exclusivement. Elle est en droit de demander au contribuable et en fait elle lui demande: "quel chiffre d'affaires pensez-vous faire dans l'année qui va s'ouvrir; c'est à dire quel développement pensez-vous que vos affaires pourront prendre?" question qui ne comporte que des raisons illusoires; de sorte que, en réalité, le forfait actuel a une base essentiellement arbitraire et conjecturale. Ajoutons que la règle du jeu, qui paraît en faveur du contribuable, peut aussi se retourner contre lui. La durée biennale du forfait semble actuellement à son avantage, parce qu'on peut supposer que dans la période présente de hausse des prix les affaires iront en augmentant, mais que survienne une période de baisse, ou de resserrement du crédit ou des affaires et la fixité du forfait tournera à son préjudice. A le considérer de près, le système institué par la loi de 1920, ne donne donc au contribuable que des satisfactions en partie nominales. Il était d'ailleurs difficile qu'il en fût autrement: ce n'est pas la façon dont le forfait a été conçu, qui est criti-

Source : BIU Cujas

quable, c'est le principe même du forfait du moins lorsqu'il n'est pas strictement limité aux tout petits contribuables.

Situation des contribuables qui sont en instance d'admission au forfait.

Il a fallu prévoir la situation des contribuables, qui sont en instance d'admission au forfait. D'après les principes généraux, tant qu'ils n'y sont pas admis, ils demeurent sous le régime de droit commun, et restent astreints aux formalités et au contrôle prévus par les articles 66 et 67 de la loi. Toutefois, l'Administration, par mesure de bienveillance, a consenti à établir une distinction entre ceux qui étaient déjà au régime du forfait, et qui sont simplement en instance de renouvellement, et ceux qui, au contraire, sont sous le régime du droit commun et réclament, pour la première fois, l'application du forfait. Ces derniers continuent naturellement, tant qu'il n'a pas été statué sur leur sort, à être astreints à toutes les obligations imposées aux redevables : tenue de la comptabilité, production des relevés mensuels et paiement mensuel de l'impôt échu. Quant aux contribuables déjà placés sous le régime du forfait, l'administration, pendant la durée de l'instance, consent à ne leur réclamer l'impôt que par échéances trimestrielles, déterminées provisoirement sur la base du forfait applicable à l'année antérieure, sauf, naturellement, apurement de comptes à intervenir dans la suite entre le redevable et le fisc. Pendant la durée de l'instance, ces contribuables, d'autre part, ne sont pas contrôlés par l'administration, qui ne leur demande pas la production de leur comptabilité ou de leurs pièces justificatives. Toutefois, ils ne sont pas dispensés de la tenue de cette comptabilité et de la conservation de ses pièces, car il faut qu'ils soient en règle au cas où leur demande ne serait pas accueillie.

Le paiement de l'impôt par les contribuables admis au bénéfice du forfait.

Pour ce qui est du paiement, les contribuables placés sous le régime du forfait, s'acquittent tous les trois mois par quart, en principe, aux mois d'avril, de juillet, d'octobre et de janvier. D'après l'article 20 du décret du 9 novembre 1924, l'impôt est versé, quand il s'agit d'une entreprise à établissements ou

Source : BIU Cujas

succursales multiples, pour tous les établissements, dont elle se compose, au bureau du Siège central.

Si la décision d'admission au forfait intervient en retard, alors que des échéances sont déjà dues, ces échéances doivent être réglées dans les 20 jours, qui suivent la notification de l'octroi du forfait, sauf possibilité pour le contribuable de renoncer dans ce délai au bénéfice du forfait.

Le forfait a un caractère personnel, non un caractère réel. Conséquences.

Le forfait, en principe, a un caractère personnel et non un caractère réel, c'est-à-dire qu'il est accordé, non pas à l'entreprise ou à l'établissement commercial lui-même, mais au redevable qui l'exploite. Il en résulte en premier lieu que le forfait prendra fin par la cessation des affaires du redevable, alors même que la durée légale de deux ans, pour laquelle il est accordé, ne serait pas expirée. En second lieu, le redevable ou ses ayants-droit, demeurent, lors qu'ils ont cédé l'entreprise, personnellement responsables envers l'Administration du montant de l'impôt pour le temps couru depuis la dernière échéance trimestrielle jusqu'au jour où ils ont cédé leur entreprise.

Atténuation du caractère personnel du forfait.

Ce caractère personnel du forfait comporte cependant une atténuation ; le successeur ou le cessionnaire de l'entreprise, sous la réserve que les conditions de l'exploitation ne soient pas sensiblement modifiées, peut obtenir de l'Administration d'être substitué au bénéfice du forfait dans les termes, pour la durée et aux conditions, qui avaient été accordés à son prédécesseur. Il lui suffit pour cela d'adresser à l'administration une demande dans les 15 jours de sa prise de possession. Au cas où l'administration ne répond pas, son absence de réponse, est considérée comme une acceptation. Le cessionnaire est tenu d'acquitter la totalité des droits pour le trimestre en cours tant pour son compte que pour le compte de son prédécesseur qui le remboursera. Ce dernier, responsable de la fraction d'impôt échue entre le trimestre précédent et le jour de la cession, peut d'ailleurs être personnellement actionné par l'Administration, au cas où le cessionnaire ne l'acquitterait pas.

Source : BIU Cujas

Le contrôle des déclarations. Obligations imposées aux contribuables en vue de faciliter le contrôle administratif.

Le contrôle des déclarations présente une importance considérable, puisque c'est de son efficacité que dépend au premier chef, le rendement de la taxe. On connaît déjà un certain nombre d'obligations imposées aux redevables, en vue de rendre possible ou de faciliter le contrôle administratif. En premier lieu, obligation pour les contribuables qui commencent leurs opérations, de faire une déclaration d'existence; en second lieu, obligation de tenir, soit une comptabilité commerciale en règle, soit au moins le registre spécial prévu par la loi de 1920, comptabilité ou registre qui doivent être conservés pendant trois ans, à partir du 1er janvier de l'année à laquelle remonte la tenue des écritures; cette durée de trois ans est celle pendant laquelle l'Administration peut réparer les omissions ou les insuffisances, et au terme de laquelle il y a prescription. D'autre part, l'existence des assujettis se trouve encore révélée au fisc par l'obligation imposée aux commerçants par la loi du 18 mars 1919, de se faire immatriculer sur le registre du commerce ou, tout au moins, pour ceux qui n'ont pas d'établissement fixe, boutique ou magasin, par l'obligation contenue dans la loi du 31 décembre 1921 de se pourvoir d'une carte de commerce.

En outre, aux termes de l'article 67 de la loi du 25 juin 1920, "les redevables doivent fournir aux agents des contributions directes ainsi qu'à ceux des autres services financiers, qui seront désignés par un règlement d'administration publique, pour chaque catégorie de commerçants, tant au principal établissement que dans les succursales, toutes justifications nécessaires à la fixation du chiffre d'affaires". Les administrations qui devaient être désignées, aux termes de cet article, par le règlement d'administration publique, ce sont les différentes administrations auxquelles a été attribué compétence pour le service de la taxe sur le chiffre d'affaires, suivant les catégories de contribuables. Cependant, à raison des liens étroits qui unissent la taxe

Source : BIU Cujas

sur le chiffre d'affaires à l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, l'Administration des Contributions directes, que d'ailleurs l'article 67 désigne en premier lieu, effectue un contrôle général à postériori, en même temps qu'elle vérifie, pour la taxation de l'impôt cédulaire, le chiffre d'affaires déclaré comme ayant été réalisé au cours de l'année précédente. Ainsi, en 1926, le contribuable est taxé à l'impôt cédulaire d'après le bénéfice qui se dégage du chiffre d'affaires réalisé par lui en 1925 ; lorsqu'en 1926 l'Administration s'occupera de fixer l'impôt cédulaire au titre de l'année d'imposition 1926, elle sera amenée à contrôler le chiffre d'affaires de 1925, et si elle découvre des erreurs ou des irrégularités, qui auraient pu passer inaperçues des agents des Contributions indirectes en 1925 elle les relèvera et les signalera à cette administration.

Pièces justificatives servant au contrôle de la déclaration des contribuables.

Les pièces justificatives sont toutes celles qui peuvent servir à contrôler la déclaration du contribuable quant au chiffre d'affaires porté par lui dans son relevé mensuel. Ainsi les rouleaux enregistreurs des caisses automatiques sont des pièces justificatives qui doivent être conservées et communiquées.

Les principales de ces pièces sont les factures d'achat. Les contribuables ne sont pas obligés de se faire délivrer une facture pour les achats qu'ils font en vue de leur approvisionnement, mais toutes les fois qu'une facture leur a été délivrée, ils doivent la conserver, de même que les autres pièces justificatives, pendant trois ans, à dater de la délivrance de la pièce et laisser les agents du fisc prendre connaissance de tous ces documents, de même qu'ils ont le droit de prendre connaissance de la comptabilité ou du registre spécial. D'ailleurs, si le contribuable n'est pas obligé de se faire délivrer facture pour ses achats, l'Administration n'est pas forcée d'ajouter foi à ses dires et peut, en se basant sur des présomptions tirées, par exemple, des usages commerciaux, contester son assertion, qu'il ne s'est pas fait remettre de facture. (Question Poulle-Sénat, 1925 — Journ. Off. p. 112.).

Les pièces justificatives prévues par l'arti-

Source : BIU Cujas

cle 6J, sont d'ailleurs uniquement les pièces qui peuvent servir à l'administration pour fixer en connaissance de cause, le chiffre d'affaires sur lequel sera perçu l'impôt. Par conséquent, le droit de communication qu'elle tire de l'article 6J ne s'étend pas aux documents du contribuable qui ne présente pas d'intérêt pour la fixation du chiffre d'affaires. Ainsi l'agent du fisc ne pourra pas, en invoquant l'article 6J, exiger, par exemple, la communication des bilans des comptes en banque, parceque ce sont là des documents qui n'intéressent pas le chiffre d'affaires, mais seulement la détermination du bénéfice commercial. Il convient d'ajouter que cette communication, qui ne peut pas être demandée en vertu de l'article 6J de la loi du 25 juin 1920, pourra l'être à tous les contribuables, qui font un chiffre d'affaires d'au moins 50.000 francs en vertu de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920.

Les articles 31 et 32 de la loi du 31 juillet 1920 ont renforcé les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales.

En effet, cette loi, dans ses articles 31 et 32, a renforcé les pouvoirs d'investigation des administrations fiscales relativement à tous les impôts d'une façon générale, et, par conséquent, en ce qui concerne aussi la taxe sur le chiffre d'affaires.

D'après l'article 31 de la loi du 31 juillet 1920, les agents de l'administration des finances, ayant le grade de Contrôleur ou d'Inspecteur adjoint, peuvent prendre connaissance de tous les documents des administrations de l'Etat, des départements, des communes, des entreprises concédées ou contrôlées, sans que le secret professionnel puisse lui être opposé: disposition extrêmement importante, puisque, de cette façon, tous les agents fiscaux, à condition d'appartenir au cadre supérieur, pourront, par exemple, prendre connaissance des documents du service des postes ou encore des compagnies de chemins de fer, qui sont des entreprises concédées.

En second lieu, en cas d'information ouverte par l'autorité judiciaire, lorsque celle-ci estime, d'après des indices recueillis au cours de cette instruction, qu'il a été commis une infraction aux lois fiscales, elle doit en donner avis à l'Administration des Finances.

Source : BIU Cujas

Obligations, au point de vue du contrôle des commerçants qui font un chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs.

Rappelons enfin le texte déjà cité de l'article 32 : " Pour permettre le contrôle des déclarations "d'impôt, et la recherche des omissions ou des fraudes, qui auraient pu être commises dans le délai "de prescription, tout commerçant faisant un "chiffre d'affaires supérieur à 50.000 francs par "an, est tenu de représenter, à toute réquisition "des agents du Trésor ayant au moins le grade "de Contrôleur ou d'Inspecteur adjoint, les livres "dont la tenue est prescrite par le titre II du Code "de commerce, ainsi que tous les livres et documents, notamment les pièces de recettes et "de dépenses". Ce texte est, comme on le voit, extrêmement large ; il a une portée plus étendue que l'article 6f de la loi du 25 juin 1920, spécial à la taxe sur le chiffre d'affaires. D'abord, tandis que l'article 6f n'ouvre le droit d'investigation qu'à l'administration des Contributions directes et à celle dont ressortit le contribuable pour la perception de la taxe sur le chiffre d'affaires, l'article 32 ouvre ce droit d'investigation aux agents supérieurs de toutes les administrations fiscales, de sorte qu'un contribuable rattaché, au point de vue de l'application de la taxe sur le chiffre d'affaires, à l'Administration des Contributions indirectes, ne pourra pas s'opposer à la demande de communication que lui fera, par exemple, un fonctionnaire supérieur de l'Enregistrement. D'autre part, l'article 32 ne précise pas dans quel but ce droit d'investigation pourra être exercé par les agents du fisc, de sorte que ceux-ci pourront demander, sans avoir à justifier du but de leurs recherches, la production de tous les documents indiqués au texte, même s'ils ne servent pas directement à la détermination du chiffre d'affaires.

Ajoutons que l'article 6f de la loi du 25 juin 1920, ainsi que l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, permettent de relever les indications concernant non seulement le contribuable objet du droit de communication, mais aussi les indications susceptibles d'amener la découverte de contraventions fiscales commises par des tiers. D'ailleurs la loi du 25 juin 1920 fournit elle-même la confirma-

Source : BIU Cujas

tion de cette interprétation ; elle oblige, en effet, les contribuables à indiquer sur le registre spécial ou dans leur comptabilité, lorsqu'ils font une vente à un commerçant pour une valeur supérieure à 500 francs, non seulement la nature et le montant de l'opération, mais le nom du commerçant acheteur ; or, cette dernière mention n'offre aucun intérêt en ce qui concerne le redevable lui-même ; elle ne peut être utile que pour contrôler le chiffre d'affaires du commerçant acheteur. D'autre part, il est également admis (Cass. Ch. crim. 18 mai 1923), que l'Administration, au cours de son contrôle sur le chiffre d'affaires, peut relever dans les documents dont elle prend communication, les infractions commises par le redevable concernant d'autres impôts, par exemple des infractions relatives aux droits sur les boissons, etc....

La communication des pièces justificatives et des registres ne peut être demandée qu'au commerçant personnellement.

La communication ne peut être demandée qu'au commerçant personnellement, et non à ses employés. Ceci doit naturellement s'entendre d'une façon rationnelle ; il y aurait évidemment refus de communication si le commerçant, prévenu de la visite des agents du fisc, s'arrangeait pour être absent et pour ne laisser en leur présence que des employés, qui n'auraient pas reçu d'instructions. L'Administration prescrit d'ailleurs aux agents d'opérer avec discrétion, d'éviter de provoquer des explications du contribuable en présence de tiers et de s'interdire toute divulgation.

La règle du secret professionnel ne s'applique pas à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Cependant la règle du secret professionnel, instituée par l'article 22 de la loi du 15 juillet 1914, en ce qui concerne l'impôt général sur le revenu, et par l'article 54 de la loi du 31 juillet 1917, en ce qui concerne les impôts cédulaires, ne s'applique pas à la taxe sur le chiffre d'affaires. On a estimé, en effet, que la connaissance par des tiers du chiffre d'affaires de l'intéressé ne présentait pas pour lui le même inconvénient que celle de ses bénéfices ou de ses revenus. Aussi les audiences du Conseil de Préfecture, lorsqu'il statue sur des litiges relatifs à la taxe sur le chiffre d'affaires, sont-elles publiques,

Source : BIU Cujas

tandis qu'au contraire, les réclamations concernant les impôts directs, impôt général ou impôts cédulaires sont jugées en audience non publique.

Sanction en cas de refus de communication.

Si le contribuable refuse les communications prescrites par les articles 66 et 67, il en est dressé procès-verbal, ce qui entraîne une amende de 500 à 5.000 francs, plus les deux décimes et demi que l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 a ajoutés à toutes les pénalités fiscales (1), sans préjudice d'une astreinte, d'au moins 100 francs par jour de retard, pour le contraindre à produire les pièces qu'il se refuse à communiquer. Lorsque l'agent exerce le droit de communication en vertu de l'article 32 de la loi du 31 juillet 1920, le refus de communication des livres de commerce ou leur destruction avant le délai prévu au titre II du Code de Commerce (Dix ans), entraîne application des pénalités établies par l'article 5 de la loi du 17 avril 1906 (amende de 1.000 à 10.000 francs et éventuellement astreinte de 100 francs par jour au minimum).

Il importe d'ailleurs de bien distinguer la destruction de livres existants ou de pièces justificatives possédées par le contribuable, du fait de ne pas avoir tenu la comptabilité, prescrite par l'article 66. Il est évident que l'on ne peut pas communiquer au fisc quelque chose qui n'existe pas! Dans ce cas, la sanction encourue ne sera pas celle qui vise la destruction de pièces ou le refus de communication, cette communication étant, dans l'hypothèse, impossible, mais celle qui réprime l'infraction à l'obligation de tenir une comptabilité ou de conserver les pièces jus-

(1). Les amendes établies pour les contraventions en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, sont dites cependant "sans décimes" par la loi. Cela veut dire qu'elles ne sont pas soumises à la majoration de deux décimes et demi que la loi du 6 prairial an VII a ajoutés aux contributions indirectes. Mais elles supportent - à l'exception des indemnités de retard - les deux décimes et demi de l'article 110 de la loi de 1920.

Source : BIU Cujas

tificatives. (V. Sénat - Séance du 31 mai 1920.)

Malgré le contrôle et les pouvoirs conférés aux agents du fisc la fraude n'en reste pas moins difficile à découvrir.

Quelle que soit d'ailleurs, l'étendue des pouvoirs que la loi a conférés aux agents du fisc, la fraude n'en reste pas moins assez difficile à découvrir dans certains cas. En ce qui concerne les contribuables, qui tiennent une comptabilité commerciale régulière et complète, l'examen de cette comptabilité fournira généralement des éléments de contrôle assez précis ; ces éléments résulteront principalement des rapprochements que l'agent du fisc pourra faire entre le livre journal qui enregistre les opérations, au fur et à mesure de leur passation, et le livre de caisse ou le facturier ; toute opération de vente, qui a donné lieu à inscription sur le journal, devra en effet se retrouver, à un moment donné, dans le livre de caisse, lorsque le paiement fait rentrer l'argent dans la caisse ; et s'il s'agit d'une vente à crédit, dans le facturier, lorsque l'acheteur sera débité du montant de sa vente.

Cependant, l'ingéniosité du contribuable peut imaginer un certain nombre de fraudes, l'une des plus grosses, consiste à avoir une comptabilité spéciale et truquée pour le fisc. Cette fraude échappe d'ailleurs assez difficilement à un agent un peu expérimenté, il la reconnaît au fait que les livres qu'on lui présente ne portent point de traces d'usage sur les coins de page, qu'ils sont écrits d'une main courante, avec la même encre et la même plume, etc... Une fraude plus difficile à découvrir consiste à omettre une opération sur le livre journal, en prenant soin de l'omettre également sur le livre de caisse. Une autre assez fréquente, consiste dans l'erreur volontaire de report. Quand il s'agit d'une comptabilité en partie double, les inscriptions se contrôlent en principe, les unes par les autres, puisque dans cette comptabilité, toute opération donne lieu à une inscription au crédit d'un compte et à une inscription au débit d'un autre. Le total des débits des différents comptes et le total des crédits doivent donc égaux et s'ils ne le sont pas, c'est la preuve indéniable, qu'il y a quelque part une erreur à retrouver. Seulement le fraudeur peut faire

Source : BIU Cujas

jouer à son profit cette apparente certitude que procure la comptabilité en partie double, en faisant en sorte de masquer une erreur de report dans la colonne : débit d'un compte par une erreur de report équivalente dans la colonne : crédit d'un autre compte.

Pour les fournisseurs de services matériels le contrôle est obligé de prendre pour base des signes extérieurs.

Pour le contribuable, qui n'a pas de comptabilité commerciale en règle et qui se contente de tenir simplement le registre prescrit par l'article 66, le contrôle est évidemment beaucoup plus délicat, et il est très malaisé à l'égard des tout petits contribuables. C'est ce qui explique, qu'il n'y ait pas quant à eux, grand inconvénient à les admettre au bénéfice du forfait. Ce contrôle est particulièrement difficile pour les fournisseurs de services matériels, parce que, dans ce cas, il n'y a pas de mouvements de marchandises, dont on puisse tirer des indices. Par exemple, quand un coiffeur vend de la parfumerie, on peut par les feuilles d'expédition du chemin de fer, par les registres de l'octroi, etc., déterminer approximativement la quantité de marchandises, qu'il a reçues et en inférer son chiffre de ventes probable ; mais, pour les coupes de barbe ou les tailles de cheveux, il est clair qu'il peut inscrire sur son registre ce qu'il veut et que le contrôle direct est impossible. Pour tous ces redevables on ne peut guère s'appuyer que sur des signes extérieurs. Certains pourront être tirés de la nature de la profession : dans certaines industries, par exemple, une source appréciable de recettes provient de la vente des sous produits ou des résidus, si cette vente n'a pas été portée en recette, il est probable qu'il y a là une dissimulation. Des indications précieuses seront également fournies par les recherches faites à l'octroi, dans les gares de chemins de fer, dans les bureaux des camionneurs, dans les postes, dans les banques, pour les marchands qui ont l'habitude de se faire payer par virements, etc... Enfin, on tiendra compte également du montant des salaires payés, du nombre des ouvriers, du matériel mis en service, et surtout on utilisera le moyen de preuve assez efficace que constitue le rapprochement du chiffre déclaré avec le chiffre d'affaires d'une autre maison

Source : BIU Cujas

similaire, dont on a lieu d'admettre que les déclarations sont sincères.

Les sanctions. Les sanctions sont prévues par les articles 68 de la loi du 25 juin 1920, modifié par l'article 14 de la loi du 30 mars 1923 et 69 de la loi du 25 juin 1920. Elles sont de deux sortes; il y a des sanctions fiscales et des sanctions pénales.

Sanctions fiscales. Les sanctions fiscales ont le caractère mixte que la jurisprudence de la Cour de Cassation attribue aux amendes, en matière de contributions indirectes, s'opposant nettement en cela, à la jurisprudence du Conseil d'Etat, qui attribue aux sanctions fiscales, en matière d'impôts directs et en matière de contribution sur les bénéfices extraordinaires de guerre, uniquement le caractère de réparation civile.

Conséquences du caractère mixte de ces sanctions fiscales. Du caractère mixte, que leur reconnait la jurisprudence de la Cour de Cassation, résulte d'abord qu'en tant que réparations, les sanctions fiscales applicables en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, sont susceptibles de transaction. L'Administration peut, soit directement, à l'amiable, aussitôt après la constatation de l'infraction, soit au cours de l'instance, soit même postérieurement, faire un arrangement avec le contribuable. D'autre part, de leur caractère de pénalité découle cette conséquence qu'elles sont caduques en cas de décès, en vertu du principe de la personnalité des peines, à moins que le de cujus ne se soit engagé de son vivant à payer l'amende ou qu'il y ait été condamné par un jugement ayant acquis l'autorité de la chose jugée avant son décès; autrement, ses héritiers ne pourront pas être poursuivis.

Les deux catégories d'infractions prévues par la loi du 25 juin 1920. Avant d'être modifiée sur ce point, la loi du 25 juin 1920 distinguait deux catégories d'infractions :

1°) - les infractions consistant dans le non paiement ou le retard dans le paiement de l'impôt. Ces infractions étaient frappées, pour chaque mois ou fraction de mois de retard, d'une amende égale au montant de l'impôt non payé avec minimum de 1.000 francs (soit, avec les 2 décimes 1/2 de l'article 116 de la loi du

Source : BIU Cujas

25 juin 1920, 1250 francs).

2°. les infractions qui ne se traduisaient pas par une perte pour le Trésor; telles le fait de ne pas tenir la comptabilité ou le registre prescrits par l'article 66, le fait de ne pas conserver pendant trois ans la comptabilité ou les pièces justificatives, le fait, lorsque la vente était faite à un commerçant pour une somme supérieure à 500 francs, de ne pas inscrire dans la comptabilité le nom de l'acheteur; d'une façon générale, toutes les omissions de formalités, qui ne se traduisaient pas par un non paiement ou un retard de paiement. Chacune de ces infractions était punie d'une amende de 1.000 francs.

C'étaient là des pénalités absolument draconiennes, d'autant plus qu'à raison de leur caractère contraventionnel, elles se cumulaient, se multipliant, par le nombre des infractions constatées. Quand un petit commerçant avait négligé d'acquitter quelques francs d'impôt ou était en retard pour son versement, il devait supporter une amende de 1.250 francs. Quand un commerçant, qui avait vendu pour plus de 500 francs de marchandises à un autre commerçant, avait omis d'inscrire le nom de son acheteur, il se trouvait dans le même cas, et il pouvait devoir autant d'amendes de 1.250 francs qu'il avait commis d'erreurs ou d'oublis, mêmes involontaires ou de minime importance, dans sa comptabilité ou dans l'exécution des formalités qui lui étaient imposées.

Le nouveau texte, établi par l'article 14 de la loi du 30 mars 1923, a adopté des dispositions plus libérales qui proportionnent la sanction à l'importance de la faute.

Les quatre catégories d'infractions qu'on peut distinguer depuis la loi du 30 mars 1923, art. 14.

Depuis ce nouveau texte, on peut distinguer quatre catégories d'infractions.

1°. refus de communication.

Il y en a une, que nous connaissons déjà, celle qui concerne le refus de communication, visé par l'article 69 de la loi du 25 juin 1920, et qui constitue une catégorie à part. Rappelons seulement que « tout refus par un redevable des communications prescrites par les articles 66 ou 67, c'est à dire de la comptabilité ou des pièces justificatives, sera constaté par un procès-verbal et puni d'une amende

Source : BIU Cujas

de 500 à 5.000 francs. Indépendamment de cette amende, le redevable devra, en cas d'instance, être condamné à représenter les pièces et documents non communiqués sous une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard. Cette astreinte commence à courir de la date de la signature par la partie ou de la notification du procès-verbal, qui sera dressé pour le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié; elle ne cessera que du jour où il sera constaté, au moyen d'une mention, inscrite par les agents du contrôle, sur un des livres du redevable, que l'Administration a été mise à même d'obtenir la communication ». Ce texte a d'ailleurs l'inconvénient de permettre à l'Administration, d'aggraver la sanction mise à la charge du contribuable, et de prolonger la durée de l'astreinte pendant plusieurs jours supplémentaires, en évitant de faire diligence et en tardant à mettre sur le livre du contrevenant l'inscription prévue par la loi.

Infractions concernant le recouvrement de la taxe.

Restent trois autres catégories d'infractions qui concernent plus directement le recouvrement de l'impôt et que réprime le nouvel article 68. Ce sont : 1°) le retard de paiement; 2°) les insuffisances ou omissions; 3°) les autres contraventions.

2°) - Retard de paiement.

Le retard de paiement de toute somme due au titre de l'impôt entraîne indemnité de 1% par mois ou fraction de mois de retard pendant le premier trimestre de retard, de 1,50 % pendant le second et de 2% pendant les trimestres suivants. Cette pénalité est calculée, non sur le chiffre d'affaires, mais sur le montant de l'impôt exigible; c'est donc un intérêt de retard (3% pour trois mois, 7,50 % pour six mois, 13,50 % pour neuf mois, 19,50 % pour un an), qui est exigé en plus de la somme due par le contribuable comme montant de son impôt (Quest. Blum. Ch. des Dép. Journ. off; p. 1.293). L'Administration accorde d'ailleurs au contribuable, avant d'infliger les pénalités de retard, un délai de grâce de trois jours ouvrables. (Quest. Grinda. Ch. 1923; Journ. off. p. 3451 - Quest. Catalogne; Sénat 1923, Journ. off. p. 876 - Quest. Cautru. Ch. des Dép. 1924. Journ.

Source : BIU Cujas

Off. page 2698).

L'Administration avait d'abord considéré que cette indemnité de retard, telle qu'elle était fixée par la loi de 1923, avait cessé de constituer une pénalité proprement dite, pour ne plus être qu'un supplément d'impôt; elle en tirait cette double conséquence que l'indemnité de retard ne comportait pas la majoration des 2 décimes 1/2 de l'article 110 et qu'en vertu de la règle que nulle autorité ne peut faire au contribuable remise d'un impôt légalement dû, elle n'était pas susceptible de transaction. Telle était la solution de la circulaire du 31 mars 1923, donnant le commentaire des articles 13 et 14 de la loi du 30 mars 1923. Depuis lors, l'Administration a modifié son point de vue, pour adopter une solution plus favorable aux contribuables; elle admet que l'indemnité constituant, non un impôt, mais une sanction, peut être l'objet d'une remise totale ou partielle, c'est à dire d'une transaction accordée au contribuable dans les conditions ordinaires. (Décision ministérielle du 1er septembre 1923 modifiant la circulaire du 31 mars 1923). Toutefois, étant donné le mode de calcul fixé par la loi, l'Administration continue à admettre que l'indemnité de retard ne supporte pas les 2 décimes 1/2 de l'article 110).

3°- Insuffisances ou omissions.

Une autre catégorie d'infractions consiste dans les insuffisances ou omissions commises, soit dans la comptabilité du redevable, soit dans les relevés qu'il doit fournir tous les mois à l'administration compétente. Ces insuffisances et ces omissions sont punies d'une amende égale à 5 fois le montant de l'impôt éludé ou compromis, avec minimum de 50 francs; cette amende étant d'ailleurs grossie des deux décimes et demi de l'article 110 de la loi de 1920. En principe, l'absence de production du relevé mensuel équivaut à une omission totale, qui rentre dans cette catégorie.

4°- Infractions non dénommées.

En troisième lieu, viennent les autres contraventions, c'est à dire toutes les infractions non dénommées, qui ne constituent, ni un retard de paiement, ni une insuffisance, ni une omission; telles, par exemple, une irrégularité dans la tenue des livres, l'absence de

Source : BIU Cujas

mention du nom de l'acheteur, lorsque la vente est faite à un commerçant et dépasse la somme de 500 francs, etc.. Ces contraventions sont frappées d'une amende fiscale de 50 à 1.000 frs., plus les deux décimes et demi; cette amende étant d'ailleurs, de même que celles qui punissent les autres infractions, susceptible de remise totale ou partielle par l'Administration.

Les sanctions pénales, en cas de récidive.

A ces sanctions d'ordre fiscal s'ajoutent, pour le cas de récidive, des sanctions correctionnelles facultatives. Le récidiviste peut être condamné à un emprisonnement de 8 jours à 3 mois, avec faculté pour le Tribunal d'ordonner l'affichage et la publication du jugement, conformément aux dispositions de l'article 7, de la loi du 1er Août 1905, concernant la répression des fraudes.

Conditions requises pour qu'il y ait récidive.

Pour que l'on se trouve en présence du cas de récidive, motivant l'application éventuelle de sanctions correctionnelles, plusieurs conditions doivent être réunies: 1°.- il faut que moins de 3 ans se soient écoulés depuis la contravention qui constitue le 1er terme de la récidive; 2°.- il faut que cette première infraction ait été l'objet d'un avertissement, c'est à dire qu'elle ait été relevée officiellement par l'Administration et qu'elle ait donné lieu, soit à un avertissement de sa part, soit à une transaction, soit à une contrainte, soit à une condamnation prononcée par le juge. Un simple procès-verbal constatant l'infraction, s'il n'a pas été suivi d'un avertissement administratif, de la délivrance d'une contrainte, d'une condamnation ou une transaction ne suffit pas à lui seul à constituer l'avertissement nécessaire pour que la première infraction constitue le point de départ de la récidive (Cassation, 7 mars 1924). 3°.- il faut que l'infraction qui constitue le second terme de la récidive, soit intentionnelle. Une simple erreur ou négligence ne pourra pas constituer la récidive punissable. 4°.- il faut enfin qu'il y ait identité de contravention. Ainsi, la contravention résultant d'une insuffisance ou une omission, ne constituera pas le second terme de la récidive, si la première infraction consistait dans

Source : BIU Cujas

un retard de paiement. Aux termes de l'article 68, (art. 14 du nouveau texte), qui prévoit les sanctions correctionnelles; « l'article 463 du Code pénal, [c'est à dire l'admission des circonstances atténuantes] sera applicable, même en cas de récidive, au délit prévu par le présent article. »

L'Administration est souveraine pour décider s'il y a lieu ou non de poursuivre correctionnellement. Dans l'affirmative elle assigne le contribuable devant le Tribunal correctionnel. (1)

Les contraventions pour retard de paiement et les contraventions non dénommées n'exigent pas l'existence d'un élément intentionnel.

Ces différentes catégories d'infractions soulèvent un certain nombre de questions.

D'abord, celles qui forment la première et la troisième catégories, c'est à dire qui consistent dans un retard de paiement ou dans une infraction non dénommée, ont un caractère contraventionnel, c'est à dire qu'elles motivent l'application des sanctions, même en l'absence de tout élément intentionnel. Il suffit que le contribuable soit en retard pour s'acquitter de l'impôt, quand même il aurait des excuses valables ou que, par erreur ou par ignorance, il ait négligé une des formalités prescrites par la loi, pour qu'il tombe sous le coup des sanctions.

Les omissions ou insuffisances n'existent que s'il y a intention d'éluder ou de compromettre le paiement.

Au contraire, il résulte de la jurisprudence du Conseil d'Etat que les infractions, qui consistent dans une omission ou dans une insuffisance, n'existent que lorsqu'existe l'élément intentionnel, c'est à dire lorsque l'omission ou l'insuffisance a eu pour objet d'éluder ou de compromettre le paiement de l'impôt. Ainsi jugé par un arrêt du Conseil d'Etat du 28 novembre 1924, d'après lequel " rentrent parmi les contraventions non dénommées les insuffisances et omissions, qui n'ont pas pour objet d'éluder le paiement de l'impôt ou d'en compromettre le recouvrement. " Cet arrêt concernait un négociant en boissons, qui n'avait pas porté dans le montant

(1) : Un dixième des amendes et indemnités de retard recouvrées en matière de taxe sur le chiffre d'affaires est versé à un fonds commun qui est réparti entre les agents chargés du recouvrement. (loi du 25 juin 1920 - art. 70). Les conditions de répartition de ce fonds commun ont été réglées par arrêté min.l du 26 juin 1922.

Source : BIU Cujas

de ses ventes les ventes d'alcool d'industrie faites par lui, parce qu'il avait cru, de bonne foi, que l'alcool d'industrie étant soumis à un régime spécial et taxé par l'autorité publique, il était couvert par l'immunité concernant les ventes de produits monopolisés par l'Etat; s'il y avait là matériellement insuffisance, il n'y avait pas cependant, a jugé la Haute juridiction, l'infraction, prévue dans la seconde catégorie que vise l'article 68, parce que l'élément intentionnel faisait défaut.

L'Administration traite simplement comme un retard l'absence non habituelle de remise de relevé mensuel.

D'ailleurs, l'Administration admet elle-même (question Louzin, Ch. des Dép. 1923, p. 2405) que lorsque l'absence de remise du relevé mensuel n'est pas habituelle, elle peut être considérée comme constituant, non pas une omission punissable des peines prévues pour la seconde catégorie, mais simplement comme un retard dans le paiement.

Ces deux solutions concordent pour faire de l'élément intentionnel un des éléments constitutifs de l'omission ou de l'insuffisance. Elles sont cependant en désaccord sur un point; tandis que le Conseil d'Etat estime que l'absence de production du relevé mensuel par un contribuable de bonne foi constitue une infraction non dénommée, (3e groupe), l'Administration y voit, non pas une infraction non dénommée, mais un retard dans le paiement de l'impôt. (1er groupe). Signalons, au passage, que la non-remise du relevé mensuel constitue une infraction, même si du fait de ses versements antérieurs le contribuable se trouvait en avance pour le paiement de l'impôt (quest. P. Robert, Ch. des Dép. déb. parl. J. O. 1924; p. 2.192). On peut d'ailleurs hésiter sur la qualification de cette infraction.

La question de l'application des circonstances atténuantes aux différentes infractions concernant la taxe

Une autre question concerne l'application des circonstances atténuantes. On sait qu'en règle générale les circonstances atténuantes sont applicables à tous les crimes prévus ou non prévus par le Code pénal et en matière de délits et contraventions, seulement aux délits et contraventions prévus dans le Code pénal; les délits et contraventions réprimés par d'autres textes législatifs ne comportent pas

Source : BIU Cujas

sur le chiffre d'affaires.

l'admission des circonstances atténuantes, à moins que la disposition législative qui les punit, ne le dise expressément ; d'ailleurs, la plupart du temps, la loi qui crée un délit prend soin d'ajouter que le juge pourra faire application de l'art. 463 du Code pénal. Existe-t-il des textes qui permettent l'admission des circonstances atténuantes en matière de sanctions fiscales concernant la taxe sur le chiffre d'affaires ? Le Conseil de Préfecture de la Somme, dans un arrêté du 30 mars 1923, s'était prononcé pour l'affirmative, en s'appuyant sur l'article 19 de la loi du 29 mars 1897 et l'article 23 de la loi du 6 août 1905, qui sont venus étendre le bénéfice des circonstances atténuantes aux pénalités en matière de contributions indirectes. Il invoquait également l'article 68 in fine, qui dispose que l'article 463 du Code pénal sera applicable, même en cas de récidive au délit prévu par le présent article. Si l'article 463, disait le Conseil de Préfecture, est applicable, même en cas de récidive, c'est donc qu'il l'est aussi pour une première infraction qui ne comporte que des sanctions fiscales.

Cette solution mal fondée, se heurte à des objections décisives. D'abord, la loi de 1897 et celle de 1905, qui ont étendu à la matière des contributions indirectes, l'application de l'article 463, concernent les pénalités prononcées en matière de contributions indirectes proprement dites ; or, il est très discutable que la taxe sur le chiffre d'affaires, même perçue par l'Administration des Contributions indirectes ait ce caractère. C'est un impôt à part, qui pourrait aussi bien, si l'on s'attache à la juridiction, compétente, au contentieux, être regardé comme une taxe assimilée aux contributions directes. Les lois s'appliquent aux infractions déférées par l'Administration des contributions indirectes au tribunal correctionnel, chargé de prononcer la condamnation. Or, en ce qui concerne la taxe sur le chiffre d'affaires, c'est, en principe, le Conseil de Préfecture, qui est saisi par l'opposition que le redevable fait à la contrainte décernée contre lui, et le rôle du Conseil de Préfecture consiste uniquement à statuer sur le bien-fondé ou le mal-fondé de cette oppo-

Source : BIU Cujas

sition. Quant au texte final de l'article 68, il y a lieu de relever d'abord que, tandisque le texte primitif employait le mot délits au pluriel, le texte qui lui a été substitué par la loi du 30 mars 1923, emploie le mot délit au singulier. Or, un délit est une infraction sanctionnée par des peines correctionnelles, et les amendes fiscales ne constituent pas des peines correctionnelles; constituent seules des peines correctionnelles, en matière de taxe sur le chiffre d'affaires, les condamnations à l'emprisonnement, qui peuvent être prononcées par le tribunal correctionnel, au cas de récidive.

Les circonstances atténuantes ne sont applicables qu'en cas de délit constitué par la récidive.

Bien loin de pouvoir être interprété dans le sens de l'admission des circonstances atténuantes pour toutes les infractions, le dispositif final de l'article 68 fournit, au contraire, un argument en faveur de leur limitation au cas du délit proprement dit constitué par la récidive. Quant à l'incidente: "même en cas de récidive" paraît embarrassante à première vue, elle peut s'expliquer facilement et veut dire que le redevable même déjà condamné correctionnellement pour une première récidive, pourra, s'il en commet une seconde, c'est à dire même s'il remonte à la récidive, néanmoins obtenir le bénéfice des circonstances atténuantes.

On peut donc poser en principe que, contrairement à la solution du Conseil de Préfecture de la Somme, les circonstances atténuantes de l'article 463 ne sont pas applicables aux sanctions fiscales, prévues en matière d'infractions à la taxe sur le chiffre d'affaires et elles ne peuvent être admises que pour les peines du délit correctionnel constitué par la récidive.

Conséquences de cette solution.

Cette solution entraîne plusieurs conséquences. Comme les sanctions concernant le retard dans le paiement ainsi que les omissions ou insuffisances sont l'objet de pénalités déterminées, c'est à dire dont le législateur a fixé lui-même le tarif d'une façon invariable, l'impossibilité pour le juge d'appliquer les circonstances atténuantes, fait qu'il

Source : BIU Cujas

ne peut pas modifier le taux de l'amende fixé par la loi ; l'Administration seule a le droit, dont elle use discrétionnairement, d'accorder au redevable, soit après, soit avant la condamnation, le bénéfice d'une remise partielle ou totale par voie de transaction.

Les amendes encourues pour infractions non dénommées sont elles susceptibles d'être modifiées par le juge ?

Par contre, une difficulté s'élève en ce qui concerne les amendes qui frappent les infractions non dénommées, c'est à dire toutes les infractions comprises dans la troisième catégorie, puis qu'ici le législateur a prévu une amende, qui peut varier entre un minimum de 50 francs et un maximum de 1.000 francs. La thèse soutenue par l'administration est que le juge n'étant pas autorisé à apprécier les circonstances atténuantes, ne peut que statuer sur le bien fondé ou le mal fondé de l'opposition faite par le contribuable à la contrainte décernée contre lui pour le recouvrement de l'amende ; sans pouvoir, de sa propre autorité, modifier le montant de l'amende fixé par l'administration.

Le Conseil d'Etat s'est prononcé contre cette thèse par un arrêt du 23 novembre 1925, dans lequel d'ailleurs il n'a pas donné de motifs à l'appui de sa décision, et où il se borne à dire qu'"il sera fait une juste appréciation des circonstances de l'affaire en fixant chacune des amendes encourues au minimum". Il résulte de cet arrêt que le Conseil d'Etat se reconnait le droit de statuer sur le montant de l'amende, puisqu'il a réduit au minimum des amendes que l'Administration avait infligées pour une somme beaucoup plus élevée.

Ce qui toutefois laisse subsister un certain doute sur la portée de cette jurisprudence, c'est qu'en l'espèce le Conseil d'Etat n'avait pas eu à se prononcer sur une contestation du redevable concernant le montant de l'amende qui lui avait été infligée par l'Administration ; celle-ci avait relevé à l'encontre du redevable une infraction consistant dans une omission ; le Conseil d'Etat avait modifié la qualification de l'infraction et jugé qu'étant donné la bonne foi du contribuable, sa faute ne constituait pas une omission, mais simplement une infraction non dénommée ; ce changement de qualification entrainait la

Source : BIU Cujas

substitution, à l'amende déterminée, de l'amende variable prévue pour les infractions non dénommées, amende dont le Conseil s'est estimé autorisé à fixer le taux de sa propre autorité.

On peut donc admettre, en résumé, d'après cet arrêt, malgré le doute qu'il laisse subsister, que le juge, en ce qui concerne les infractions non dénommées, est libre de modifier le montant de l'amende. Sous les deux autres catégories d'infractions, il n'y a, au contraire d'autre possibilité pour le contribuable d'obtenir une atténuation que de faire appel à l'indulgence de l'administration.

Autorité compétente pour statuer sur les remises et les transactions.

Le décret du 6 juillet 1922 a fixé la compétence en ce qui concerne les remises et transactions. Le Directeur départemental statue en dernier lieu lorsque les droits fraudés n'excèdent pas 1.000 francs et les pénalités encourues 5.000 francs; le Directeur général a compétence, lorsque les droits fraudés ne dépassent pas 10.000 francs et les pénalités encourues 20.000 francs. Au delà de ces chiffres le Ministre statue lui-même. Naturellement lorsqu'il s'agit d'infractions, qui ne compromettent pas le paiement des droits, il n'y a pas à s'attacher au montant des droits fraudés, mais uniquement au montant de la pénalité encourue, pour fixer la compétence.

Les moyens de preuve.

Les contraventions, aux termes de l'article 70 de la loi du 25 juin 1920 peuvent être prouvées par tous les moyens de preuves, notamment par les livres de commerce et aussi par la preuve testimoniale, qui est admissible en matière commerciale, même lorsque l'intérêt en cause excède 150 francs, et enfin même par simples présomptions à condition qu'elles remplissent les conditions prescrites par l'article 1.353 du Code civil, c'est à dire qu'elles soient graves, précises et concordantes. (Question Lemire, ch. des Dép. 1923. J. O. p. 2008).

Constatation de contraventions.

Les contraventions sont constatées, lorsqu'elles sont patentes ou qu'elles résultent de ce qui a été découvert par l'agent du fisc ou des propos qui ont été tenus devant lui, par un procès-verbal, qui, conformément à la règle concernant les procès-verbaux de l'administration de l'Enregistrement, même s'il est

Source : BIU Cujas

dressé par des agents de l'Enregistrement, n'a pas besoin d'être affirmé. Comme le procès-verbal effrayait beaucoup les contribuables, l'administration la plupart du temps, s'efforce d'y substituer, à moins que l'affaire ne soit compliquée et n'exige un constat détaillé, une simple reconnaissance par écrit et sur timbre, émanant du contribuable, qui avoue l'infraction commise, avec indication des sommes et des droits litigieux.

Le contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Le contentieux de l'impôt relève, en principe, du Conseil de Préfecture, sauf lorsqu'il y a récidive motivant des poursuites correctionnelles, l'administration étant alors souveraine pour décider s'il convient d'intenter ces poursuites, qui ont lieu devant le tribunal correctionnel, chargé d'appliquer l'emprisonnement prévu et de prononcer éventuellement, à la requête de la Régie, les amendes fiscales. Par exception, suivent les règles du contentieux des douanes et sont jugées par les tribunaux compétents en cette matière les affaires d'importation; suivent les règles du contentieux des contributions indirectes et sont jugées également par les tribunaux civils les affaires concernant l'application de la taxe de luxe de 25% sur les spiritueux; il en résulte un certain nombre de différences au point de vue de la procédure et des détails de restitution. Sauf ces exceptions, c'est le Conseil de Préfecture qui est compétent, aussi bien pour demandes en restitution de droits, que pour toutes les autres questions litigieuses, qui peuvent s'élever en matière de taxe sur le chiffre d'affaires. (Sur ce point : arrêt de la Cour de Cassation du 3 juin 1924 reformant un jugement du tribunal de Bourg du 29 juillet 1921, qui avait jugé que les affaires concernant les demandes en restitution d'impôts indûment payés étaient, en l'absence de dispositions précises de la loi, de la compétence des tribunaux civils, les autres questions ressortissant seules au Conseil de Préfecture).

Les Règles du contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires

Malgré l'attribution de juridiction au Conseil de Préfecture, c'est-à-dire au tribunal administratif chargé du contentieux des contributions directes, les règles concernant l'ouverture

Source : BIU Cujas

constituent un contentieux de la répression.

de l'instance sont celles appliquées en matière d'impôts indirects. On peut dire que les dispositions qui concernent le contentieux de l'impôt sont la partie la partie la plus mal venue de la loi du 25 juin 1920, on y sent la marque de l'Administration de l'Enregistrement, qui a inspiré leur rédaction et a fait malencontreusement introduire les principes qu'elle avait habitude d'appliquer pour le recouvrement des impôts, dont le service lui était déjà attribué. Les règles du contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires ont en effet ceci de caractéristique, et de commun d'ailleurs avec les règles qui s'appliquent notamment aux droits d'enregistrement, qu'elles n'organisent qu'un contentieux de la répression, c'est à dire que tout contribuable qui se trouve en désaccord avec l'Administration, est considéré par là même, contrairement à ce qui a lieu en matière de contributions directes, comme fraudeur et s'expose à des pénalités.

Ainsi un contribuable conteste, pour l'application d'un impôt direct quelconque ou d'une taxe assimilée, l'évaluation qui a été faite de la valeur venale ou locative de sa propriété ou de son habitation, il fera une réclamation et introduira une requête devant le Conseil de Préfecture qui, après avoir ordonné, s'il y a lieu, une expertise, décidera s'il a tort ou raison. S'il a tort, il sera condamné aux dépens, mais il n'encourra aucune pénalité, il sera simplement tenu de payer l'impôt sur la base déterminée par l'Administration, et qu'il avait indûment contestée. Au contraire, si un contribuable, dans une déclaration de succession a évalué, de bonne fois, à un certain chiffre la valeur d'un immeuble qui lui est échu, et si l'Administration de l'Enregistrement n'admet pas cette évaluation, le contribuable aura le droit de réclamer une expertise; mais si elle lui est défavorable, non seulement il devra l'impôt sur la valeur appréciée par l'Administration, mais à titre de pénalité, il sera passible des doubles droits.

Il en va de même pour la taxe sur le chiffre d'affaires. La seule ressource du contribuable, qui est en désaccord avec l'Administration soit sur le montant de l'impôt qui lui

est réclamé, soit sur sa qualité de redevable, est de se constituer, de propos délibéré, en contravention. Ainsi, s'il se considère comme non passible de la taxe, il n'a d'autre moyen de faire reconnaître son droit que de ne pas fournir le relevé mensuel. S'il se considère comme ne devant être taxé que sur ses commissions, à titre d'intermédiaire, alors que l'administration prétend qu'il devrait l'être sur le montant des ventes faites, il n'a d'autre moyen que de porter seulement le montant de ses commissions dans le relevé mensuel, c'est à dire de se rendre comptable d'une insuffisance. L'administration décernera contrainte contre lui; il y fera opposition et l'affaire sera évoquée par le Conseil de Préfecture; si ce dernier donne tort au contribuable, la pénalité que l'administration lui a infligée du fait de la contravention, qu'il a été obligé de commettre pour faire juger l'affaire, se trouvera validée.

Les poursuites contre les redevables de la taxe ont lieu par voie de contraintes, décernées par les agents des services financiers.

C'est ce qui résulte de l'article 70 alinéa 4, qui déclare que "les poursuites contre les redevables auront lieu par voie de contraintes décernées par les agents des services financiers qui seront désignés par le règlement d'administration publique prévu par l'article 67. Les contraintes seront visées par le juge de paix de l'endroit, où l'impôt devra être acquitté et signifiées aux redevables. L'exécution des contraintes ne pourra être interrompue que par une opposition formée par le redevable et motivée avec assignation devant le Conseil de Préfecture." C'est donc l'opposition à contrainte qui va engager l'affaire au contentieux. La contrainte est établie par le comptable chargé de la perception et, après visa par le juge de paix, est notifiée, soit par huissier, soit par un porteur de contraintes. Elle doit être enregistrée dans les quatre jours après la notification. Elle est exécutoire jusqu'à opposition. L'opposition, nous dit le texte, doit être motivée; ce sont d'ailleurs les règles habituelles de l'article 64 de la loi du 22 frimaire an VII, que l'article 70 reproduit presque textuellement. Elle doit contenir assignation devant le Conseil de Préfecture. L'opposition et l'assignation sont formées par acte d'huissier, ce qui comporte des frais assez appréciables pour le redevable.

L'opposition à contrainte engage l'affaire au contentieux.

Source : BIU Cujas

L'exécution de la contrainte ne peut être suspendue que par voie d'opposition.

L'Administration avait considéré pendant un certain temps, en se basant sur le paragraphe suivant de l'article 30, d'après lequel « sous la réserve spécifiée à l'alinéa qui précède, les réclamations sont introduites, instruites et jugées par le Conseil de Préfecture, sauf appel devant le Conseil d'Etat, suivant les formes fixées par la loi du 22 juillet 1889 », qu'elle disposait également du droit de saisir directement le Conseil de Préfecture par voie de requête pour faire juger le point de droit, même sans décerner contrainte contre le contribuable et même au cas où, le contribuable n'ayant pas fait opposition à la contrainte décernée contre lui, la question ne serait pas tranchée en droit. Le Conseil de Préfecture de la Seine, par arrêté du 21 juillet 1925, a condamné cette solution, en observant que, d'après le § 4 de l'article 30, qui est copié sur l'article 145 de la loi du 22 frimaire an VII, le recouvrement de l'impôt doit être poursuivi par voie de contrainte, dont l'exécution ne peut être suspendue que par voie d'opposition et qu'il suit de cette règle que l'Administration ne peut pas agir, comme demanderesse au principal et ne peut jamais intervenir qu'en qualité de défenderesse à une opposition faite par le redevable contre la contrainte qu'elle a décernée. L'Administration ne peut donc pas demander par voie principale la solution d'une question douteuse et conclure à une condamnation directe. Quant au dernier paragraphe de l'article 30, qu'invoquait l'administration, il ne s'applique, dit le Conseil de Préfecture de la Seine, qu'aux actions qui appartiennent au redevable en dehors de l'opposition à contrainte, ces actions étant uniquement les actions en restitution de l'impôt indûment perçu. Donc, aucune contestation ne peut être introduite devant le Conseil de Préfecture que par voie d'opposition à contrainte, à l'exception des demandes en restitution formées par le contribuable.

Portée restreinte du droit à restitution.

Ces dernières demandes soulèvent d'ailleurs encore une question : on peut se demander quelle est exactement l'étendue du droit conféré au contribuable et dans quelle mesure ces demandes sont recevables. En effet, la loi n'a prévu que

Source : BIU Cujas

des cas de restitution déterminés, à savoir le cas de vente annulée ou résolue, l'impôt ayant été payé sur une opération qui se trouve ensuite défaite, et le cas des emballages ou des récipients qui ont été payés et qui sont ensuite restitués au vendeur. Etant donné les cas limitativement prévus par la loi, il ne semble pas qu'une demande en restitution de l'impôt puisse être basée sur une autre cause et que le contribuable puisse notamment la motiver en faisant valoir qu'il a payé la taxe sur le chiffre d'affaires, alors qu'il ne faisait pas partie des catégories assujetties au paiement de l'impôt, ou qu'il a payé trop d'impôt, parce qu'on l'a indûment taxé comme vendeur en son nom personnel, alors qu'il n'était que commissionnaire. Il avait, en effet un autre moyen de faire venir l'affaire devant le juge du Contentieux, c'était d'attendre la contrainte de l'administration et d'y faire opposition.

Sous réserve des points que l'on vient d'examiner, le Conseil de Préfecture compétent est le Conseil de Préfecture du ressort de perception de l'impôt.

La procédure devant le Conseil de préfecture.

On applique, suivant les prescriptions de l'article 90, les dispositions de la loi du 22 juillet 1889, qui fixe la procédure devant les Conseils de préfecture. D'après cette loi, le Conseil peut être saisi de deux façons : d'abord par une demande signifiée à la partie adverse, avec assignation de celle-ci devant le Conseil de Préfecture. C'est le système qui sera suivi dans la plupart des cas, à savoir lorsqu'il y a opposition à contrainte ; cette opposition devant contenir assignation à comparaître devant le Conseil de Préfecture. L'autre mode d'introduction de l'instance, qui ne peut s'appliquer, étant donné la jurisprudence récente, qu'au cas de demande en restitution présentée par le contribuable, consiste à déposer au greffe une requête, dans laquelle sont mentionnés les noms du demandeur, du défendeur, l'objet de la requête, les pièces utiles et qui doivent y être jointes ; cette requête devant être accompagnée d'autant de copies qu'il y a de défendeurs. Le greffier l'inscrit sur un registre d'ordre, en délivre récépissé et expédie aux défendeurs les copies de la requête, qui

Source : BIU Cujas

ont été fournies par le requérant. La requête n'est pas soumise à l'enregistrement, mais elle est soumise au timbre, à moins qu'il ne s'agisse d'une requête présentée dans l'intérêt de l'Etat, c'est à dire de l'administration.

Après l'enregistrement de la requête ou de la demande introductive d'instance, le Président du Conseil de Préfecture désigne un rapporteur et lui transmet le dossier. Le Conseil règle dans les huit jours qui suivent, le délai dans lequel devront être faites les notifications aux défendeurs de la requête dont il a été saisi, et le délai qui leur sera imparti pour fournir leur réponse. Les parties peuvent prendre connaissance des pièces déposées au greffe. Les demandeurs peuvent développer leurs demandes dans un mémoire ampliatif, auquel les défendeurs ont la faculté de répondre par une réplique dans le délai assigné par le Conseil.

Lorsque les mémoires ont été communiqués aux parties adverses, l'affaire est en état et le rapporteur rédige et dépose son rapport. Le Conseil de Préfecture peut ordonner d'office ou sur la demande des parties une expertise suivant les règles habituelles (Conseil d'Etat, 13 mai 1925). Les arrêtés du Conseil de Préfecture doivent être motivés et doivent statuer sur toutes les conclusions du demandeur sans aller au delà de ces conclusions ; ils sont notifiés aux parties, en principe, par les soins de la partie gagnante, avec cette réserve toutefois que la notification est toujours faite au nom de l'Etat, même s'il a perdu son procès. Cependant l'adversaire de l'Etat, le contribuable, a toujours intérêt, même s'il est victorieux, à prendre les devants, et à faire la notification pour gagner du temps, car c'est celle-ci qui fait courir les délais d'appel. Il est à craindre, en effet, que l'Etat, s'il a perdu, ne fasse la notification que tardivement, pour faire traîner les choses en longueur.

Examen de la demande devant le Conseil d'Etat, juge d'appel.

L'appel devant le Conseil d'Etat qui doit être interjeté dans les deux mois de la notification n'a pas d'effet suspensif, à moins que le requérant n'adresse au Conseil une demande de sursis, sur laquelle celui-ci se prononcera. L'ef-

Source : BIU Cujas

faire peut être portée devant le Conseil d'Etat, comme en matière de contributions directes, sans intervention d'un avocat; c'est du moins la solution, qui est admise par la section spéciale du Contentieux du Conseil d'Etat, bien qu'au point de vue juridique elle paraisse contestable, étant donné les termes restrictifs de l'article 61 de la loi du 22 juillet 1889 et le fait que l'article 30 de la loi du 11 avril 1832 ne vise que les réclamations relatives aux contributions directes.

Prescription de l'action du Trésor.

L'action du Trésor vis à vis des contribuables se prescrit par trois ans depuis la dernière échéance de l'impôt, qui n'a pas été acquitté, ou depuis la constatation de l'infraction. La délivrance d'une contrainte contre le contribuable transforme cette prescription en prescription de trente ans, la contrainte étant un titre exécutoire, qui produit, sauf en ce qui concerne la prise d'hypothèque, des effets assimilables à ceux d'un jugement. La reconnaissance de l'infraction, faite par le contribuable, interrompt la prescription, c'est à dire qu'à la suite de cette reconnaissance s'ouvre un nouveau délai de trois ans. Quant au procès-verbal de constat, il n'est pas interruptif de la prescription; aussi l'administration recommande-t-elle à ses agents, lorsqu'ils ont fait un procès-verbal relevant une infraction, d'avoir soin de ne pas laisser passer le délai de trois ans sans décerner la contrainte, faute de quoi l'action de l'administration serait prescrite.

Prescription de l'action en restitution.

L'action des redevables en restitution de l'impôt se prescrit par deux ans à partir du paiement, (par le mois seulement pour le remboursement de la taxe de luxe de 25 % sur les spiritueux).

Suivant une règle générale en matière de contentieux fiscal, toutes les questions de prescription sont de la compétence, non des tribunaux administratifs, mais exclusivement de celle des tribunaux judiciaires; il en est de même des questions de privilège et des incidents concernant les poursuites judiciaires, saisies, etc.

Les critiques que mérite le régime du contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires est

Source : BIU Cujas

donné lieu à diverses suggestions en vue de l'améliorer.

Suggestions faites en vue d'améliorer le fonctionnement du contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les plus intéressantes ont été formulées par M. Desbats dans un article de la Revue politique et parlementaire du 10 septembre 1924 (1). Le principal inconvénient des règles actuelles c'est que le conseil de préfecture ne peut, sauf le cas où il s'agit d'une action du contribuable en restitution de l'impôt être saisi que par la voie de l'opposition à la contrainte décernée contre le redevable, de sorte que les intéressés ne peuvent faire juger le différend qu'en se mettant en état de contravention et qu'en s'exposant, s'ils succombent dans leurs prétentions, à voir le juge valider les sanctions administratives prises contre eux. M. Desbats propose de faire établir les relevés mensuels sur des formules imprimées remises par l'administration, auxquel les serait joint un feuillet à deux parties; une partie de ce feuillet servirait de quittance. Lorsque l'administration accepte sans réserve le paiement fait, elle remplirait cette partie et la retournerait au contribuable; l'autre partie du feuillet servirait au contraire, à consigner les observations de l'administration lorsqu'elle est en désaccord avec le redevable. Les observations étant adressées par l'administration au contribuable celui-ci jouirait à compter de la réception du feuillet d'un certain délai pour saisir du différend le Conseil de Préfecture, qui statuerait comme en matière de contributions directes c'est à dire en dehors de toute poursuite et de toute pénalité. Pour les contribuables qui n'auraient pas fait de déclaration l'administration commencerait par leur adresser une mise en demeure de souscrire cette déclaration. Cette sommation ouvrirait le même délai au contribuable pour saisir le juge de la question litigieuse; faute par lui d'utiliser ce délai, on reprendrait la procédure habituelle de la contrainte.

Le pourvoi devant le Conseil de Préfecture aurait un effet suspensif, mais, au cas où le contribuable succomberait dans sa prétention, il serait passible d'un intérêt moratoire.

---

(1) - Cf. Desbats - "Faut-il supprimer la taxe sur le chiffre d'affaire?"

Source : BIU Cujas

Etant donné la longueur des instances devant le Conseil d'Etat, l'appel devant le Conseil d'Etat n'aurait pas d'effet suspensif et l'arrêté du Conseil de Préfecture serait exécutoire par provision. Seulement au cas où l'arrêt du Conseil d'Etat donnerait raison au contribuable, l'administration serait tenue de lui verser les intérêts afférents aux sommes indûment perçues.

Il n'existe pas de privilège du Trésor pour le recouvrement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

La loi du 25 juin 1920 n'a pas prévu l'institution d'un privilège, comme il en existe en matière de contributions directes et de contributions indirectes, pour garantir les droits du Trésor. Cette lacune est comblée par une disposition du projet de loi en instance devant le Parlement portant réforme de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui prévoit l'extension à cette taxe du privilège existant en matière de contributions directes. Mais ce projet n'étant pas encore voté, la créance du fisc n'est pas privilégiée actuellement. Cependant l'administration des contributions indirectes se prévaut à l'égard de ses assujettis du privilège, institué par l'article 11 du décret du 1er germinal an XIII et qui porte sur les meubles et effets mobiliers du redevable, en ce qui concerne tous les droits dont la perception est confiée à cette régie. Il est extrêmement douteux que la prétention de l'administration des contributions indirectes soit justifiée. Il est, en effet, certain que le décret de germinal an XIII a eu en effet créé le privilège pour assurer le recouvrement des contributions indirectes, c'est à dire des impôts dont le service est spécialement confié à la régie des contributions indirectes. Or, on a vu que la taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt d'une nature hybride, qu'on ne peut exactement classer dans la catégorie des contributions indirectes, ni dans celle des impôts directs. D'ailleurs, le législateur de 1920, a évité de désigner l'administration qui serait chargée de son recouvrement; il a confié ce soin à un règlement d'administration publique, qui a réparti le recouvrement entre plusieurs administrations; mais il est évident que la taxe est toujours la même, qu'elle soit perçue

Source : BIU Cujas

par l'Enregistrement ou par les Contributions indirectes ? on ne saurait soutenir sans paradoxe qu'elle devient, dans un cas, un droit d'enregistrement, et dans l'autre une contribution indirecte. Si on admettait la prétention de l'administration des contributions indirectes, on arriverait à ce résultat singulier, que des contribuables, suivant le hasard des décisions administratives qui les feraient dépendre d'une administration ou d'une autre, - des Contributions indirectes ou de l'Enregistrement - seraient ou ne seraient pas atteints par le privilège du Trésor.

Fonds commun du décime de la taxe sur le chiffre d'affaires. - On a vu que sur le montant de la taxe sur le chiffre d'affaires, 1,20 % constitue le principal de l'impôt pour le compte de l'Etat et que 0,10 % soit perçu au profit des départements et communes. (a. 63 de la loi du 25 juin 1920). Un tiers du produit du décime est attribué aux départements et deux tiers aux communes. La répartition interdépartementale et intercommunale du produit du décime se fait selon des règles assez compliquées, qui ont été fixées pour 1921 par l'article 8 de la loi du 30 avril 1921 ; pour 1922, par l'article 27 de la loi du 30 décembre 1921, et pour 1923 et 1924, par l'article 10 de la loi du 28 décembre 1923.

Considérations générales sur la taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe sur le chiffre d'affaires est aujourd'hui l'objet de nombreuses et violentes attaques.

La taxe sur le chiffre d'affaires est de tous les impôts qui alimentent le Trésor un des plus passionnément discutés aujourd'hui. Après avoir été accueillie favorablement par les milieux industriels et commerciaux, après avoir même été suggérée par les chambres de commerce, qui avaient entrevu immédiatement les facilités qu'elle offrait au redevable pour rejeter sur sa clientèle le poids de l'impôt, elle a vu, depuis lors, s'accroître de jour en jour le nombre de ses adversaires. Actuellement presque tous les commerçants au détail se prononcent contre elle, de sorte que très nombreuses sont les propositions qui tendent, soit à sa transformation plus ou moins profonde, soit à sa suppression,

Source : BIU Cujas

qui a même fait l'objet de promesses électorales inconsidérées.

Dépendant la taxe sur le chiffre d'affaires présente des avantages supérieurs à ses défauts.

Si l'on veut apprécier équitablement la taxe sur le chiffre d'affaires, il faut d'abord partir de cette idée qu'il n'y a pas de bons impôts et que tous les impôts ont des inconvénients. Pour en juger sainement, ce n'est donc pas au point de vue de la perfection, qu'aucun ne réalise, mais simplement au point de vue du moindre mal qu'il convient de se placer. Notamment, lorsqu'on se trouve, comme à l'heure actuelle, dans une situation financière des plus critiques, qui ne permet de renoncer à aucune des ressources existantes et qui exige même la création de ressources nouvelles, ce n'est pas tant en soi qu'il faut juger de la valeur d'un impôt, qu'en comparaison avec les impôts par lesquels on serait nécessairement obligé de le remplacer. D'ailleurs la politique financière, est un art qui, s'il doit s'inspirer de certains principes scientifiques, ne peut pas négliger les conditions de temps et de circonstances. En se plaçant à ce point de vue tout relatif, on est autorisé à dire que la taxe sur le chiffre d'affaires présente, en définitive, des avantages supérieurs à ses défauts et qu'elle vaut infiniment mieux, en ce moment, que tous les impôts qu'on pourrait lui substituer.

Les inconvénients de la taxe sur le chiffre d'affaires.
1° Elle contribue à la cherté des produits.

Que la taxe sur le chiffre d'affaires ait des défauts graves, nul, sans doute, ne saurait le contester. Son principal défaut, celui d'ailleurs qu'elle présente en commun avec les impôts indirects à grand rendement, c'est à dire avec ceux qui intéressent la consommation des masses, c'est de contribuer à la cherté des produits et de peser par conséquent, d'un poids assez lourd sur les contribuables, dont les ressources sont modestes. Il ne faut pas oublier qu'en frappant le même objet plusieurs fois, puisqu'elle atteint toutes les ventes et revventes successives auxquelles il donne lieu, la taxe le grève, malgré la modération apparente de son taux actuel, de 1,30 %, d'un prélèvement qui varie suivant le nombre de changements de mains, mais qui peut facilement atteindre, au total, 4,5 ou 6 %, parfois davantage, de la valeur du produit.

Source : BIU Cujas

Remarquons en passant qu'il faut aussi se garder de l'erreur inverse (que l'Administration a commise elle-même, en évaluant en 1920, le rendement probable de la taxe), qui consiste à multiplier par le nombre de changements de mains, que subit un objet, le montant de la taxe qu'il supporte au moment de la dernière vente. Il faut éviter de dire par exemple, qu'un objet, qui est vendu au consommateur par le détaillant 100 francs, et qui arrive à ce consommateur au bout de 4 transactions, a acquitté 4 fois 1,30 c'est à dire 5,20 d'impôt soit 5.20 %. Ce serait oublier, que la valeur d'un objet change et augmente au fur et à mesure des transactions successives auxquelles il donne lieu. L'objet vendu au consommateur 100 francs a peut être coûté 75 francs au commerçant au détail, le commerçant en gros l'avait peut être payé lui-même 50 francs au fabricant qui avait déboursé 30 ou 40 francs pour acquérir les matériaux divers, dont il s'est servi pour sa confection. Quoiqu'il en soit, le poids de l'impôt, par le fait que ses prélèvements successifs s'accumulent et font boule de neige, est loin d'être négligeable et ne peut manquer d'exercer une certaine influence sur les prix.

2° La taxe sur le chiffre d'affaires risque d'augmenter le prix d'un produit dans une proportion supérieure au montant de la taxe.

En second lieu, la taxe sur le chiffre d'affaires risque d'augmenter le prix dans une proportion sensiblement supérieure à son montant effectif, et d'aller ainsi à l'encontre des fameuses règles d'Adam Smith, d'après lesquelles "l'impôt doit faire sortir des poches du peuple aussi peu que possible en plus de ce qu'il fait entrer dans le Trésor de l'Etat". En effet, c'est au vendeur que le fisc attribue la fonction de collecteur de l'impôt; or, le commerçant est un percepteur qui ne fournit pas ses services gratuitement. Il est d'ailleurs obligé, s'il ne veut pas réduire sa marge de bénéfices de demander à l'acheteur, pour se récupérer, plus qu'il n'a versé lui-même de taxe sur le chiffre d'affaires. En effet, il calcule son bénéfice sur le montant total des déboursés que lui a occasionnés l'opération, déboursés dans lesquels sont naturellement comprises les charges d'impôt.

Supposons que le commerçant prétende

réaliser un bénéfice de 10 % sur la revente des produits qu'il a achetés; il vendra donc 110 francs un produit qu'il a acheté 100 francs. Or, avec la taxe de 1,30 %, le produit qu'il achetait autrefois 100 francs, lui coûtera 101,30; s'il prélève 10 % sur cette somme totale de 101,30 il sera obligé de vendre son produit 111 fr. 43, à savoir 100 francs: valeur du produit, impôt non compris; 10 francs de bénéfice sur la somme de 100 francs à raison de 10 %; 1 fr. 30: remboursement de la taxe sur le chiffre d'affaires et enfin 0,13 représentant les 10 % sur cette dernière somme. Ainsi, même sans exagération de sa part, le commerçant est dans la nécessité, pour maintenir sa marge de bénéfices, de se faire rembourser par l'acheteur plus qu'il n'a déboursé lui même pour le paiement de la taxe. Il va de soi d'ailleurs que la plupart du temps, le commerçant ne s'en tiendra pas à ce décompte rigoureux et qu'il arrondira les chiffres en sa faveur et que là où il y aurait lieu par exemple d'augmenter le prix de 1,50 il le majorera de 2 francs, et cela d'autant plus facilement que, dans la période de hausse des prix où nous sommes, le consommateur n'est pas à même de discerner exactement les différentes causes, qui agissent dans le sens de la hausse et de se rendre compte si l'augmentation qu'on lui demande est justifiée ou non. C'est même pour cette raison qu'en 1920, alors que se réalisait une ascension rapide de tous les prix, les commerçants ont accepté aussi volontiers la taxe sur le chiffre d'affaires, parce qu'ils entrevoyaient non seulement la possibilité de s'en récupérer, mais de s'en récupérer avec un certain profit.

3°- La taxe sur le chiffre d'affaires pèse plus lourdement sur le petit commerce et la petite industrie que sur les grands établissements.

En troisième lieu, la taxe sur le chiffre d'affaires pèse plus lourdement sur le petit commerce et sur la petite industrie que sur les grands établissements. Il est facile de s'en rendre compte. On a calculé très approximativement à 4 ou 5 en moyenne le nombre de changements de mains que subit un produit quelconque pour passer du producteur de la matière première au consommateur du produit achevé, mais il va de soi qu'en fait le nombre des transmissions est très variable. En général, il varie en raison inverse

Source : BIU Cujas

de l'importance des établissements : il se réduit au minimum dans les entreprises intégrées ; il atteint, au contraire, son maximum dans le petit commerce et la petite industrie, qui ne peuvent pas se dispenser du concours d'intermédiaires plus ou moins nombreux. Ainsi, le chocolat vendu par une grande maison d'épicerie qui le fabrique elle-même, se trouvera détaxé par rapport au chocolat vendu par le petit épicier, qui est obligé de l'acheter à un revendeur. De même, les bicyclettes, vendues directement par une grande maison qui les fabrique seront avantagées, au point de vue de la taxe, par rapport à celles du petit mécanicien, qui fait de l'assemblage de pièces qu'il achète au détail dans des maisons de gros. D'ailleurs, les grandes maisons se sont ingéniées pour réduire le nombre des opérations intermédiaires, qui donnent ouverture à l'impôt. Parfois, elles ont fusionné entre elles, de façon à supprimer les ventes de l'une à l'autre, dans ce cas, la taxe sur le chiffre d'affaires a agi comme un stimulant à l'intégration ; souvent aussi, les maisons de gros, de demi-gros ou de détail, qui assuraient la liaison entre les producteurs et les consommateurs se sont transformées en maisons de commissions ou de représentation, de façon que l'impôt porte, non pas sur le prix de vente, mais simplement sur la commission perçue : ici, la taxe sur le chiffre d'affaires a agi comme facteur de concentration industrielle, en faisant disparaître un certain nombre de maisons de commerce, qui jusque là opéraient pour leur compte personnel et qui sont devenues de simples intermédiaires. Seulement, toutes ces combinaisons sont évidemment moins accessibles au petit fabricant ou au petit commerçant qui, n'ayant souvent qu'un crédit limité et ne pouvant s'approvisionner que par petites quantités, peuvent très difficilement éviter le recours aux revendeurs.

H° - L'incidence de la taxe sur le chiffre d'affaires

En quatrième lieu, l'incidence de la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas toujours aussi certaine qu'il semble au premier abord. En

Source : BIU Cujas

n'est pas toujours aussi certaine qu'il semble au premier abord.

général c'est évidemment sur le consommateur qu'elle a le plus de chances de peser en dernier lieu ; cependant, la facilité avec laquelle s'opère la translation de l'impôt n'est ni la même dans toutes les périodes, ni la même pour toutes les exploitations. Cette facilité dépend des circonstances, de la nature des articles vendus, de l'élasticité plus ou moins grande de la marge de bénéfices retenue par le commerçant et enfin des conditions de la concurrence. Il est possible, par exemple, que les petits établissements, pour compenser l'infériorité où les place la nécessité de s'adresser à des intermédiaires pour leurs approvisionnements et de supporter, en conséquence une charge totale de taxe sur le chiffre d'affaires plus lourde que les autres, soient obligés de garder une partie de l'impôt à leur compte, pour ne pas éloigner d'eux leur clientèle par des prix exagérés. De même encore, la possibilité de rejet de l'impôt variera suivant la catégorie des produits, suivant la façon dont la hausse des prix retentira sur les débouchés, ainsi que selon leur mode usuel de vente ; par exemple, le fabricant qui établit des prix de catalogue, en se basant sur son coût de production et sur ses frais généraux, tiendra compte, d'une façon plus ou moins précise, de la charge additionnelle que représente pour lui la taxe sur le chiffre d'affaires. Au contraire, quand il s'agit de denrées qui se vendent au cours du jour, à la criée par exemple, suivant la quantité des arrivages, le vendeur subit les cours beaucoup plus qu'il ne les fait lui-même, et l'incidence de la taxe sur le chiffre d'affaires lui échappe totalement. Enfin, dans les périodes de crise et de resserrement des affaires, où le commerçant est obligé, pour maintenir sa vente, de réduire ses prix, la taxe accroît les difficultés de son commerce et retombe en dernier lieu sur lui.

On reproche encore à la taxe sur le chiffre d'affaires d'être antidémocratique et progressive à re-

Enfin, du fait que la taxe sur le chiffre d'affaires frappe tous les commerçants, elle intéresse une infinité de contribuables, multiplie le contact entre eux et le fisc et les assujettit à des contrôles et à des formalités, qui sont aujourd'hui l'objet de plaintes extrêmement vives.

Source : BIU Cujas

ours.
Ce reproche est moins fondé pour la taxe sur le chiffre d'affaires que pour tous les impôts indirects de consommation.

Ce sont là des inconvenients réels, quoiqu'on les ait d'ailleurs souvent exagérés de parti pris. Tout d'abord on a commis des exagérations manifestes, à propos des caractères de la taxe sur le chiffre d'affaires, à laquelle on reproche d'être antidémocratique et progressive à rebours. On peut dire, en effet, que de tous les impôts indirects, c'est celui qui encourt le moins ce reproche, à raison même de sa généralité.

Rien de plus illogique que l'opinion exprimée au cours des débats récents devant la Chambre, que si, à la rigueur, vu les difficultés du moment, on peut être amené à se résigner à des impôts de consommation sur des objets particuliers, en tous cas, une taxe générale de consommation est quelque chose d'inadmissible. C'est là une conception complétement erronée. En effet, de deux choses l'une : ou bien les impôts indirects que l'on veut instituer sur des objets spéciaux, porteront sur des articles de luxe, n'intéresseront qu'une petite catégorie de contribuables et seront, par conséquent, très peu productifs ; ou bien, on sera obligé, si l'on veut obtenir de gros rendements, de faire porter l'impôt sur des denrées courantes, de large consommation, qui intéressent la consommation des masses populaires, et ces impôts auront inévitablement le défaut d'être progressifs à rebours. C'est le cas, d'ailleurs, de nos grands impôts actuels de consommation, impôts sur les boissons hygiéniques, sur le sucre, sur le café, voire même sur l'alcool et sur le tabac. Sans doute, l'alcool et le tabac sont d'excellentes matières à taxation, mais cela n'empêche pas les impôts sur le tabac et sur l'alcool d'être progressifs à rebours. Retenons simplement qu'un impôt progressif à rebours peut être, malgré tout, un bon impôt à condition qu'il existe, dans le système fiscal, des impôts de redressement, qui rétablissent l'équilibre des charges.

Quoiqu'il en soit, la dépense qu'on fait de ces produits n'est certainement pas en relation directe avec la situation de fortune du contribuable. Au contraire, quand une taxe

Source : BIU Cujas

porte sur la généralité des dépenses, comme la taxe sur le chiffre d'affaires, elle est plus ou moins proportionnelle aux revenus, parce que, s'il n'est pas vrai qu'on consomme dix fois plus de vin, de sucre ou de café, qu'on est dix fois plus riche, il est exact que dans l'ensemble, on dépense d'autant plus qu'on a plus de moyens. La taxe sur le chiffre d'affaires n'a donc pas, contrairement à ce qu'on prétend, les défauts d'un impôt progressif à rebours.

La taxe sur le chiffre d'affaires a les défauts inhérents aux impôts réels et proportionnels.

Le seul reproche qu'on puisse lui adresser à ce point de vue, c'est d'avoir simplement les défauts de l'impôt réel et proportionnel, c'est à dire de peser du même poids sur toutes les dépenses, aussi bien sur celles que l'individu sans fortune est obligé de faire pour se procurer l'indispensable, que sur celles qui procurent à une personne aisée les facilités de l'existence ; c'est également d'exclure, par sa nature même, la possibilité de réserver au contribuable un minimum d'existence non imposable ; enfin, d'être d'autant plus lourde que le contribuable a plus de charges de famille.

On pourrait d'ailleurs apporter des correctifs à ce caractère proportionnel de la taxe.

Cette critique appelle cependant, à son tour, plusieurs atténuations. D'abord, malgré son caractère de taxe générale de consommation, la taxe sur le chiffre d'affaires comporte néanmoins certaines exonérations, qui intéressent la consommation des classes populaires : les affaires portant sur la vente du pain, les affaires de vente de grains, les affaires portant sur les produits agricoles, vendus directement par l'exploitant. D'autre part, dans une certaine mesure tout au moins, la taxe de luxe établit une discrimination entre les différentes catégories de consommations.

Enfin, la non exonération des tout petits contribuables ou l'impossibilité d'introduire dans la taxe sur le chiffre d'affaires le principe des réductions pour charges de famille, n'est pas non plus sans correctif possible. La loi allemande du 24 décembre 1919, dans son article 14, qui a été abrogé par l'article 57 de la loi du 29 mars 1920 sur l'impôt sur le revenu, portait que, sur le produit de l'impôt sur le chiffre d'affaires, il serait alloué une bonification à tout contribuable,

Source : BIU Cujas

dont le revenu total annuel ne dépasse pas 5.000 marks et qui pourvoit aux besoins de plus d'un enfant âgé de moins de 16 ans, sauf pour l'intéressé à adresser une demande particulière en vue de bénéficier de cette allocation. Dans le même sens, M. Nogaro, dans son Rapport au Congrès de Nice, (v. Revue polit. et parl. du 10 Novembre 1925) proposait l'institution d'une ristourne qui restituerait au contribuable chargé de famille le montant approximatif du trop-perçu qu'il paie du fait de l'ensemble des impôts indirects. On pourrait, par exemple, évaluer à peu près ce que représente par personne, la taxe sur le chiffre d'affaires dans une famille de condition modeste et restituer aux familles nombreuses ce qu'elles sont amenées à payer en plus de la moyenne. Cette ristourne fixée à un même chiffre par tête pour tous les contribuables aurait l'avantage de rembourser proportionnellement plus aux contribuables peu fortunés, dont la consommation est faible, qu'aux riches qui consomment beaucoup, et elle donnerait ainsi à l'impôt indirect lui même un caractère progressif.

A vrai dire, il n'est peut-être pas besoin chez nous d'aller chercher des correctifs spéciaux, parce que ces correctifs se trouvent déjà actuellement chez nous, dans l'étroitesse de l'assiette de notre système d'impôts directs, dont le défaut le plus grave est l'excès des abattements à la base. (v. supra, p. 66 et suiv.). On peut dire, sans exagération, que les petits revenus ne supportent pas en France, à l'heure actuelle, d'impôts directs, de sorte que les impôts indirects représentent leur seule participation aux charges publiques, tandis que les gros et les moyens revenus subissent, en plus du poids des impôts indirects, celui d'impôts directs très lourds, dont l'impôt général sur le revenu qui est un impôt progressif et atteint des taux très élevés aux échelons supérieurs. Si l'on voulait faire contribuer les petits revenus aux charges publiques par le moyen des impôts directs, en réduisant les abattements à la base, au lieu de les y faire participer par le moyen des impôts indirects, on soulèverait de leur part plus de protestations et on leur infligerait effectivement plus de gêne qu'avec les impôts actuels.

Source : BIU Cujas

On a exagéré les inconvénients résultant des formalités imposées aux assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

D'autre part, on a considérablement exagéré les formalités que la taxe sur le chiffre d'affaires impose aux assujettis. En dehors des affaires d'importation ou d'exportation, qui, d'ailleurs, même au point de vue douanier, exigent déjà des formalités, les affaires ordinaires n'exigent que la tenue d'une comptabilité réduite à son expression la plus simple. La taxe n'impose, en somme, aucune obligation nouvelle aux commerçants, qui ont déjà des livres de commerce tenus régulièrement; quant aux autres, elle les oblige, ce qui est d'ailleurs dans leur intérêt même, à inscrire sur un carnet toutes leurs ventes, et encore avec la faculté pour eux, lorsqu'il s'agit d'un total de ventes ne dépassant pas 100 francs dans la journée, de bloquer toutes les affaires dans une inscription unique en fin de journée; de sorte que l'obligation imposée aux tout petits commerçants se borne à la simple inscription journalière d'un chiffre unique, représentant le total des affaires qu'ils ont réalisées depuis le matin.

De plus, des commodités particulières sont données aux intéressés pour s'acquitter, puisqu'ils peuvent même demander qu'on leur présente des traites à domicile. Enfin, le forfait auquel ont droit les petits établissements élargit encore les facilités fournies aux contribuables.

Examen de l'objection suivant laquelle la taxe accroît le coût de l'existence.

L'objection adressée à la taxe sur le chiffre d'affaires d'être un impôt de vie chère, bien qu'exacte, ne doit pas non plus être exagérée. Pour ce qui est d'abord de la taxe sur le chiffre d'affaires, qui pèse sur les courtiers et les intermédiaires, en réalité, elle représente une fraction tellement faible, par rapport au prix du produit qu'elle ne peut avoir aucune répercussion sur ce prix. A supposer que l'intermédiaire prélève une commission de 10 % sur la valeur des produits qu'il s'est chargé de vendre - et cette commission n'est souvent que de 2 à 5 % - une taxe de 1,30 % ne représente guère plus que la millième partie du prix de ces produits - exactement : 0,0013 %. C'est donc une majoration infinitésimale, qui ne peut avoir d'influence véritable sur le cours des marchandises.

Quant à la taxe que supportent les affaires de vente, elle agit incontestablement dans

Source : BIU Cujas

le sens de la hausse. Cependant, il ne faut pas oublier que, tandis qu'elle majore les prix payés par le consommateur, au total, dans la proportion de 5 ou 6 % environ, cette majoration est peu de chose comparativement à l'augmentation qui résulte du bénéfice brut prélevé par chaque intermédiaire. Ces bénéfices additionnés représentent couramment entre 50 et 100 % de la valeur du produit à son origine. Comme le dit M. Desbats, "peut-on soutenir sérieusement qu'il y a là un sacrifice au dessus des forces du consommateur, alors qu'une meilleure organisation de la vente et la disparition d'un seul de ces intermédiaires, dont les uns sont nécessaires mais les autres absolument parasitaires, récupérerait, et bien au-delà, la charge que l'ensemble des diverses taxations successives fait peser sur la consommation".

En tous cas, l'argument de l'impôt de vie chère est certainement de moins en moins justifié dans les circonstances financières actuelles. La cause essentielle de la cherté de la vie réside dans la dépréciation de notre monnaie ; plus exactement, la hausse des prix n'est que l'expression de cette dépréciation. Le seul moyen de combattre efficacement la cherté, c'est de lutter contre la baisse du franc : or ce moyen consiste à assurer largement l'équilibre du budget et à amorcer, s'il est possible, l'amortissement de la dette ; il n'y en a pas d'autre. Si on arrive, par une politique fiscale à la fois prudente et courageuse, à relever le franc, on contribuera efficacement à la réduction des prix. Mais vouloir en obtenir la baisse par des dégrèvements qui mettraient le budget en déficit et la trésorerie en péril, c'est préparer la voie à l'inflation, à la crise des changes et à une nouvelle vague de hausse.

Les avantages de la taxe sur le chiffre d'affaires.

1°. - La taxe sur le chiffre d'affaires a l'avantage de fournir

En face de ces inconvénients, très exagérés, comme on voit, par ses adversaires, la taxe sur le chiffre d'affaires présente d'ailleurs des avantages pratiques considérables.

Le premier, c'est d'être un impôt à très gros rendement. Au début sans doute, les résultats ont causé des déceptions ; on avait tablé sur un produit de 11 milliards et demi ; alors

Source : BIU Cujas

de gros rendements.

Erreur commise par l'administration dans l'évaluation du rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires.

que le produit réalisé dans les 18 premiers mois d'application, n'a pas dépassé 1.800 millions par an. Ce mécompte tenait à deux causes ; la première c'est qu'à la fin de 1920 s'est produite une crise économique, due à la cherté excessive et que cette crise a entraîné un resserrement des affaires qu'on ne pouvait prévoir ; la seconde, c'est que l'administration s'était trompée dans ses calculs, en évaluant le rendement de la taxe. Elle avait calculé très approximativement qu'il y avait un mouvement de ventes à la consommation d'environ 70 milliards par an pour les affaires ordinaires, ce qui représentait, d'après l'Administration, en supposant que les objets changent 5 fois de mains pour parvenir au consommateur, (ce qui d'ailleurs, pour beaucoup, est excessif), 350 milliards, auxquels s'ajoutait environ un milliard, pour les opérations consistant en services et rémunérées par des commissions, courtages et autres rémunérations ; soit au total 351 milliards, plus environ 10 milliards pour les affaires de ventes d'objets de luxe. En calculant la taxe sur le pied de 1% pour les affaires ordinaires et de 10% pour les affaires de luxe, on arrivait ainsi à 3.500 millions pour les affaires ordinaires et à un milliard pour les affaires de luxe, soit en tout 4.500 millions. L'erreur provenait du fait qu'on avait multiplié la valeur des produits, lors de leur dernière vente (70 milliards) par le nombre moyen des transactions successives auxquelles ils étaient supposés donner lieu (5 transactions), alors qu'en réalité, la valeur du produit, à sa dernière vente, c'est sa valeur maxima, et qu'en remontant la série des ventes successives jusqu'à la première, il a une valeur de plus en plus faible.

Le rendement de la taxe depuis sa création en 1920.

Quoiqu'il en soit, la taxe, après ces mécomptes, n'a pas tardé à prendre une marche ascensionnelle. Aujourd'hui, elle produit plus que les 4.500 millions primitivement prévus. C'est d'ailleurs ce que reconnaissait le Rapporteur du budget de 1925, qui s'exprimait sous cette forme inattendue : "la question de l'impôt
" sur le chiffre d'affaires est particulièrement délicate et difficile ; il ne s'agit pas pour le moment
" de récriminer contre un tel impôt ; il existe,
" voilà le fait, et, chose plus grave, il rapporte

Source : BIU Cujas

« plus de 11 milliards. ».

La marche du rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires a été la suivante:

	1920.	1921.	1922.
Enregistrement.....	522.005.000	1.012.550.000.	1.222.640.000
Contributions indirectes....	246.587.000	649.621.000.	796.267.000
Douanes.....	167.301.000	235.283.000.	261.359.000
Total.....	935.893.000.	1.897.454.000.	2.280.266.000

	1923.	1924.
Enregistrement.....	1.573.140.000	2.168.331.000.
Contributions indirectes....	1.096.752.000	1.452.689.000
Douanes.....	345.909.000	469.462.000.
Total.....	3.015.801.000	4.090.482.000.

En 1925, le total, en chiffres ronds, est de 11.535 millions. On voit, par ces chiffres que la progression des recettes réalisées par l'Administration des Contributions indirectes a été proportionnellement beaucoup plus considérable que celle des recettes perçues par l'Administration de l'Enregistrement; celles-ci ont à peu près doublé de 1922 à 1924, tandis que les recettes des contributions indirectes ont à peu près triplé.

2°- La taxe réalise le maximum de rendement avec le minimum de gêne.

Quand on constate les résultats qu'elle fournit, on est fondé à dire que la taxe sur le chiffre d'affaires est l'impôt qui réalise le maximum de rendement avec le minimum de gêne et de difficultés pour le contribuable. Elle doit cette qualité à son extrême dissémination, et au fait que, pour un même objet, elle se morcelle en autant de prélèvements distincts et successifs, réclamés à des contribuables différents, qu'il passe par des mains différentes. L'impôt est acquitté sou par sou et même pourrait-on dire, centime

Source : BIU Cujas

par centime. Il représente en effet, au taux actuel, pour le contribuable, qui fait un achat de 10 francs une charge additionnelle de 0.13 environ. Or, dans une période de fiscalité intensive, comme celle où nous nous trouvons malheureusement placés on ne saurait se désintéresser dont les contribuables s'acquitteront des charges qui pèsent sur eux. Des impôts massifs, qui occasionnent au contribuable de gros décaissements en une seule fois, comme c'est le fait pour les impôts directs, peuvent mettre la trésorerie des particuliers dans l'embarras, voire même en péril; tel qui pourra supporter une légère augmentation sur l'ensemble de ses dépenses quotidiennes, risquera peut-être de se trouver dans une situation très critique en fin de mois, s'il lui faut faire un versement important au percepteur.

3e. La taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt à garantie de change.

D'autre part, la taxe a l'immense avantage d'être, comme on l'a dit très exactement, "un impôt à garantie de change", c'est à dire un impôt ad Valorem; avantage infiniment précieux dans les circonstances présentes, où notre unité monétaire est exposée à des fluctuations continuelles et fléchit de plus en plus, et qui manque à la plupart de nos autres impôts. La taxe sur le chiffre d'affaires suit automatiquement le mouvement des prix, puisqu'elle est de 1,30 % du montant du prix. La hausse, qui entraîne fatalement pour l'Etat des augmentations imprévues de dépenses, sans influer sur la marche des autres recettes fiscales, se traduit, au contraire, corrélativement par une augmentation du rendement de la taxe sur le chiffre d'affaires, de sorte que ceci compense, du moins dans une certaine mesure, cela.

Pour apprécier l'importance de cet avantage, il faut avoir suivi les efforts vainement tentés par l'Allemagne en 1923, pour conjurer l'effondrement de ses recettes fiscales au fur et à mesure de la chute du mark, jusqu'au jour où il lui a fallu fixer en monnaie d'or la dette du contribuable, afin de la rendre independante de l'avilissement du papier. La taxe sur le chiffre d'affaires est justement un impôt sur la base de la valeur or, en ce sens qu'il est constamment adapté au prix des

Source : BIU Cujas

choses et que son rendement augmente, lorsque la valeur de la monnaie de papier diminue par rapport à l'or puisque cette dépréciation se traduit par une augmentation des prix-papier.

4°- La taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt à rendement rapide.

La taxe sur le chiffre d'affaires est d'autre part un impôt à rendement sinon immédiat, tout au moins rapide, qui, provoque, dès la première échéance à partir du moment où il fonctionne des rentrées dans les caisses du Trésor, tandis que l'impôt direct nécessite des travaux d'assiette, confection de rôles, envoi d'avertissements, qui ne permettent d'obtenir des résultats qu'au bout d'un certain délai.

5°- La taxe sur le chiffre d'affaires est un impôt simple dans sa conception et dans son application.

Enfin, c'est un impôt simple dans sa conception et dans son application: Simple dans sa conception, car la notion du chiffre d'affaires est par elle-même une notion essentiellement simple. Quoique l'on en ait dit, les obligations que la taxe impose aux contribuables sont faciles à remplir. Tout commerçant, pour peu qu'il ait de l'ordre, sait exactement quel est son chiffre d'affaires, et c'est ce chiffre qu'il doit simplement indiquer dans ses déclarations. Simple dans son application, car la tâche des agents n'est pas non plus très compliquée; la preuve en est qu'on a pu assurer le recouvrement de la taxe, en la confiant aux services financiers déjà existants, sans être dans la nécessité d'instituer un service nouveau et spécial.

6°- Elle fournit un appui précieux pour la perception de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Enfin, la taxe sur le chiffre d'affaires fournit un appui très utile, dont on n'aperçoit pas toujours suffisamment l'importance, à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, puisque ce dernier, sauf pour les sociétés par actions, obligatoirement taxées sur leur bénéfice réel, et pour les redevables, qui demandent à l'être, est assis sur le chiffre d'affaires, affecté d'un certain coefficient. Le contrôle du chiffre d'affaires par les administrations chargées d'assurer le recouvrement de la taxe, est donc d'un secours infiniment précieux pour l'administration des contributions directes, qui établit l'impôt cédulaire. Ce contrôle est utile, même à l'égard des contribuables à l'impôt cédulaire taxés sur leur bénéfice réel, parce que le rapprochement entre le bénéfice déclaré, c'est-à-dire le bénéfice, tel qu'il ressort du compte "Profits et

Source : BIU Cujas

pertes", et le chiffre d'affaires déclaré pour la perception de la taxe, peut faire apparaître certaines invraisemblances et provoquer des demandes d'éclaircissements de la part du contrôleur des contributions directes.

Les modifications de cette taxe ne sont pas à recommander.

Lorsque l'on a considéré les caractères de la taxe sur le chiffre d'affaires et vu les côtés par lesquels elle présente des avantages manifestes, on s'aperçoit facilement que la plupart des modifications importantes, qui y ont été proposées, ou qui même y ont été partiellement introduites, bien loin d'améliorer l'impôt, sont propres, au contraire, à le détraquer et à compromettre ses conditions de bon fonctionnement.

Les modifications envisagées sont nombreuses et l'on ne saurait les passer toutes en revue. Un certain nombre étaient comprises dans un projet de loi, déposé le 7 décembre 1920 par le Gouvernement, qui a été voté par la Chambre des Députés le 2 juillet 1921, est passé au Sénat en 1923, est revenu ensuite devant la Chambre la même année et qui est toujours en instance devant le Parlement. Ce projet, d'ailleurs, s'est épuisé déjà d'une partie de son contenu, parce qu'un certain nombre de dispositions qui y figuraient ont été détachées, pour être incorporées à diverses lois de finances. Cependant, le vote de ce qui reste du projet serait infiniment désirable, puisque c'est lui qui doit régler définitivement le sort des affaires conclues avant le 1er juillet 1920, et exécutées avant le 1er avril 1921, auxquelles l'Administration a accordé par anticipation le bénéfice provisoire de l'exonération prévue pour elles par ce projet, bien qu'il n'ait pas encore acquis force législative. (v. supra p. 168).

Points sur lesquels on propose de modifier la taxe sur le chiffre d'affaires.

Les réformes sur lesquelles insistent surtout les adversaires du régime actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires, concernent, en premier lieu, l'extension du système du forfait, en second lieu, la substitution à l'impôt actuel, d'une taxe à la production, et, en troisième lieu, la suppression totale ou partielle, de la taxe sur le chiffre d'affaires.

L'extension du système du forfait.

Quant à l'extension du forfait, on a vu dans quelle mesure restreinte le règlement

Source : BIU Cujas

fait.

d'administration publique du 24 juillet 1920 avait accordé aux redevables le bénéfice du régime forfaitaire ; le forfait ne pouvait être, en effet, accordé qu'aux contribuables, dont le chiffre d'affaires annuel était extrêmement modeste: 48.000 francs ou 12.000 francs, suivant la catégorie du redevable.

Le forfait ne pouvait donc intéresser que les tout petits contribuables ; c'était de plus une faveur que l'administration était maîtresse d'accorder ou de refuser. Le forfait était donc un régime d'exception ; limité, comme il l'était, à des catégories d'imposés dont la contribution était minime, et dont le contrôle aurait occasionné beaucoup de frais pour peu de résultats, étant donné que la plupart ne tiennent pas de comptabilité régulière, il était parfaitement admissible et simplifiait la tâche de l'administration sans compromettre les intérêts du Trésor.

L'extension du forfait ne peut qu'être préjudiciable aux intérêts du Trésor.

Etendu par contre à de nombreuses catégories de redevables et porté aux chiffres d'affaires déjà relativement importants, de 200.000 ou de 40.000 francs, suivant les catégories, et qui sont les limites actuelles, le forfait ne peut manquer de fausser l'exacte application de la loi. Pour les intéressés eux-mêmes, nous avons vu que la dispense qui en résulte de tenir des écritures est un avantage plus apparent que réel. En effet il faudra toujours que le contribuable prouve qu'il est dans le cas d'obtenir le forfait, c'est à dire que son chiffre d'affaires annuel ne dépasse pas 200.000 ou 40.000 francs ; et pour administrer cette preuve, il faudra nécessairement qu'il invoque sa comptabilité, c'est à dire qu'il ait tenu des écritures. En tout cas, le forfait, par hypothèse même, a toutes les chances du monde de fonctionner au détriment du Trésor. Le redevable qui en réclame le bénéfice, ne le fait que dans l'idée que ce régime lui est avantageux et qu'il aura à payer moins qu'il ne l'aurait dû, s'il était demeuré sous le régime de droit commun. Comme on l'a dit très justement, le forfait sur le chiffre d'affaires est "la consolidation des insuffisances" et, circonstance aggravante, il ne faut pas perdre de vue que le forfait, fixé sur la taxe sur le chiffre

Source : BIU Cujas

d'affaires, servira également de base pour l'assiette de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, si bien que l'insuffisance de taxation, qui en résulte, pour un impôt, se retrouvera également pour l'autre.

Cette extension ne profitera pas non plus au consommateur.

Ce que le fisc perd, est-ce, en revanche, le consommateur qui en profite ? Aucunement, car le contribuable auquel l'Administration accorde le forfait, et dont elle atténue ainsi les charges, ne vendra certainement pas moins cher que ses concurrents, qui acquittent la taxe dans les conditions du droit commun. L'avantage que le forfait procure au contribuable constituera donc pour lui une "rente", au sens économique du mot, c'est-à-dire un bénéfice exceptionnel et n'aura comme conséquence que de rompre l'égalité fiscale entre les commerçants. De plus, comme le forfait est établi pour deux ans (sauf la possibilité de révision semestrielle quant aux affaires de luxe), il fait disparaître une des qualités essentielles de la taxe, qui est de modeler son rendement sur le mouvement des affaires et de s'adapter automatiquement aux variations de prix. Le forfait transforme donc une taxe, dont le principal mérite consistait dans sa plasticité, en un impôt rigide et invariable pour une période relativement longue. D'ailleurs cette fixité peut avoir, bien que la plupart du temps, elle soit à l'avantage de l'assujetti, des retours imprévus à son détriment ; si le mouvement des affaires vient à se ralentir, et si ses ventes diminuent il devra cependant continuer à acquitter la même taxe forfaitaire.

Substitution à la taxe sur le chiffre d'affaires d'une taxe à la production.

L'idée de la transformation de la taxe sur le chiffre d'affaires, en taxe à la production, n'est pas moins contraire à l'esprit du nouvel impôt. Cette idée a été suggérée par les protestations du commerce de détail, qui est organisé en ligues et en fédérations puissantes et actives. La substitution de la taxe sur la production, à la taxe sur le chiffre d'affaires, permettrait, en effet, de laisser en dehors des atteintes de l'impôt la totalité des détaillants.

A première vue d'ailleurs la conception de la taxe à la production semble se recommander par des considérations assez pratiques.

Source : BIU Cujas

La taxe sur le chiffre d'affaires, dit-on, gêne toutes les transactions, puisqu'elle est perçue sur le même objet, autant de fois qu'il donne lieu à des ventes ou à des reventes, depuis le moment où il commence d'exister à l'état de matière première, jusqu'à celui où il parvient aux mains du dernier consommateur.

Sur un produit donné, la taxe est donc prélevée 4 ou 5 fois, intéresse, par suite, 4 ou 5 contribuables, leur infligeant l'obligation de tenir des écritures, de déposer des relevés mensuels, d'aller payer au bureau du Receveur, leur occasionnant, en un mot, toutes sortes de sujétions et d'ennuis. Ne serait-il pas plus simple de percevoir la taxe en bloc, en une seule fois, au lieu de courir après le produit dans tous les détours de sa circulation; de le taxer là où il est le plus facile à saisir, là où on est le plus sûr de le trouver. Par exemple, s'il s'agit d'animaux de boucherie, lorsqu'ils pénètrent à l'abattoir, et, pour la plupart des autres produits, au lieu de leur fabrication, ce qui fait qu'en général cette taxe de remplacement sera effectivement une taxe à la production. En procédant ainsi, on ne compromettra pas les intérêts du Trésor; il suffira, en effet, de calculer le taux de la taxe à la production, de façon qu'elle soit équivalente pour un produit donné, au montant total des prélèvements qu'il subit, du fait de la taxe sur le chiffre d'affaires au cours des ventes successives dont il est l'objet. On peut même dire que cette substitution servira les intérêts du fisc, car elle permettra de réaliser des économies de personnel et de frais de contrôle, grâce à une énorme réduction du nombre des assujettis.

Pour prendre un exemple purement théorique, supposons qu'un fabricant approvisionne 5 marchands en gros, 15 marchands en demi-gros et 50 détaillants; avec la taxe à la production, il y aura un contribuable, là où il y en avait 70.

C'est à cet ordre de préoccupations que peut être rattachée la réforme qui avait été élaborée par la Commission des finances de la Chambre, dans le projet de loi de finances de 1925, et dont il n'est finalement resté que la

Source : BIU Cujas

taxe à l'abattage et la taxe sur le charbon.

Le projet de transformation de la Commission des finances de la Chambre des députés.

Le but de la transformation envisagée par la Commission, était de donner satisfaction aux petits commerçants, en les dispensant du paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires. A cet effet la Commission envisageait deux sortes de dispositions, dont les unes concernaient ce que l'on appelait le "dégrèvement horizontal", et les autres ce qu'on appelait le "dégrèvement vertical".

Le projet exonère les petits détaillants.

Le dégrèvement horizontal consistait à exonérer les petits détaillants. On n'avait pas voulu comprendre en effet tous les commerçants au détail dans cette exonération, parce qu'on aurait fait de cette façon un cadeau aux grands magasins, que l'on n'entendait point favoriser.

Difficulté de définir ce qu'il faut entendre par petit détaillant.

Il fallait donc définir ce qu'était un petit commerçant. Le choix d'un critérium était délicat, et l'embarras du Rapporteur général se trahissait jusque dans son style. "Nous avons dû chercher, disait-il, un critérium pour dire les détaillants « que nous exonérons et ceux que nous retenons, puisque pour les extrémités les solutions « ne pouvaient être contenues : l'exonération pour « la petite épicerie-mercerie de campagne, le maintien de l'impôt pour le grand épicier parisien. « Mais si, partant de ces deux points opposés, « on se rapproche vers le milieu, la question devient très délicate pour déterminer le moment « où l'on quitte le petit et le moyen commerce « pour entrer dans le grand.» Finalement la Commission, après avoir rejeté le critérium basé sur le chiffre d'affaires, s'était arrêtée au chiffre du personnel. Devait être considéré comme petit commerçant le commerçant au détail ou le fabricant-détaillant, qui n'occupait pas plus de 10 personnes. Un article du projet exonérait donc de la taxe sur le chiffre d'affaires "les affaires réalisées par un commerçant détaillant ou un fabricant détaillant, employant au plus 10 ouvriers, gérants ou employés", à condition qu'il ne s'agisse pas, toutefois, de ventes portant sur des marchandises de luxe.

La taxe était remplacée soit par un impôt

D'autre part, le dégrèvement vertical exonérait, à tous les échelons de leur circulation, pour toutes les ventes dont ils étaient l'objet,

Source : BIU Cujas

sur le fabricant, soit par une taxe à l'importation.

aussi bien en gros qu'au détail, les affaires portant sur le sucre, le cacao, le chocolat, le thé, le riz, le charbon et le coke et la viande. La taxe était remplacée pour ces différents produits, par un impôt qui était acquitté, suivant la catégorie des produits, par le fabricant, par l'importateur, par la personne qui faisait abattre les animaux de boucherie, ainsi que par une taxe sur les engrais qui constituait un impôt nouveau à la charge du fabricant ou de l'importateur.

Objections que soulève le projet de la Commission des finances.

La conception du dégrèvement horizontal, imaginé par la Commission des finances, soulevait les objections les plus graves. L'idée d'imposer ou non un commerçant, suivant qu'il avait plus ou moins de 10 ouvriers ou employés, était une des plus déraisonnables qui se pût concevoir. D'abord elle manquait de base rationnelle, car un chiffre de 10 employés représente un établissement d'une importance très variable suivant la nature des commerces ou des industries envisagés. Il est certain qu'une maison d'épicerie, qui occupe 10 employés, n'a pas proportionnellement la même importance qu'une maison de reliure ou d'encadrements qui occupe le même chiffre de personnel. Le système créait ainsi une inégalité fiscale des plus choquantes entre les différentes catégories de professions commerciales! Il introduisait également des différences inadmissibles entre les exploitants d'un même commerce, puisqu'il suffisait d'un onzième ouvrier ou employé pour déclencher l'impôt, qui se transformait ainsi en taxe sur le nombre des employés et risquait d'en faire mettre un certain nombre sur le pavé. Il est certain que tout commerçant, occupant 11 ou 12 employés, n'aurait pas manqué de congédier ces indésirables en surnombre, étant donné que s'il faisait par exemple, 200.000 francs de chiffre d'affaires, le onzième employé, le faisant entrer dans la catégorie des imposables, lui eut coûté exactement, 26.000 francs (1,30 % sur 200.000 frs.). Ce licenciement eût été d'autant plus aisé que, dans nombre de cas, des combinaisons diverses auraient permis une réduction de personnel;

Source : BIU Cujas

rien de plus facile, par exemple, pour le commerçant que de renvoyer son garçon livreur et de faire faire les courses par une agence de commissionnaires. De plus, l'exonération des petits détaillants se serait traduite, non par un dégrèvement pour le consommateur, mais par un superbénéfice pour le commerçant qui aurait maintenu ses prix au même niveau que ceux qui subissaient la charge de l'impôt. Un petit commerçant faisant 200.000 francs de chiffre d'affaires aurait ainsi réalisé un superbénéfice de 26.000 francs, qui aurait continué à être déboursé par les consommateurs, mais au profit d'un particulier, au lieu de l'être au profit du Trésor. D'ailleurs l'avantage octroyé aux petits commerçants se trouvait réduit en grande partie par le fait que l'exemption ne bénéficiait pas aux affaires de luxe, et que le commerçant qui vendait des articles ordinaires et des articles de luxe, restait assujetti à la taxe de luxe.

Inconvénients résultant de la substitution d'une taxe à la production à la taxe sur le chiffre d'affaires.

Quant à la taxe à la production, substituée à la taxe sur le chiffre d'affaires, elle encourt des critiques non moins graves.

Il faut que le taux de cette taxe soit très élevé. Elle contribuera plus que la taxe sur le chiffre d'affaires à l'élévation des prix.

S'il s'agit véritablement d'une substitution, et non pas d'une simple renonciation à l'impôt, il faut, en effet, que la taxe à la production soit assez élevée, puisqu'elle réalise en une seule fois le montant de tous les prélèvements successifs de la taxe sur le chiffre d'affaires. De plus, comme elle est calculée sur la valeur de l'objet à son point de départ, c'est à dire sur sa valeur la plus faible, puisque cette valeur augmente au fur et à mesure des reventes, le pourcentage d'impôt doit être encore majoré de ce chef. Cette élévation inévitable du tarif de l'impôt présente plusieurs inconvénients.

D'abord, la marchandise se trouve grévée à sa naissance, dès son point de départ du poids total de la taxe. Aussi la taxe à la production va-t-elle contribuer à la cherté du produit beaucoup plus que la taxe sur le chiffre d'affaires, comme il est facile de s'en rendre compte. Le prix de la marchandise majoré dès le début, de la totalité du montant de l'impôt, va servir en effet de base au pourcen-

Source : BIU Cujas

tage de bénéfice réalisé par chacun des vendeurs successifs. La majoration de prix causée par l'impôt interviendra donc, dans ce pourcentage de bénéfices, pour une part beaucoup plus importante que si l'impôt, au lieu d'avoir frappé de tout son poids le produit, au moment de sa mise en circulation, n'avait été prélevé que fraction par fraction, au fur et à mesure des ventes successives. Prenons un exemple, ramené à sa plus extrême simplicité : supposons un objet qui vaut 100 francs, lors de la première vente, impôt non compris, et qui donne lieu à 4 ventes avant de parvenir au consommateur. On admettra que chacun des vendeurs, pour se procurer un bénéfice, revend avec une majoration de 10 % sur son prix d'achat. Avec une taxe de 1,30 %, perçue sur chaque vente, on arrive au résultat suivant :

	prix de revient	+ bénéfice de revente 10 %	+ impôt de 1,30 %	= prix total.
1ère vente	100 fr.	.....	1,30	= 101 fr, 30
2e vente	101,30	+ 10 % = 111,43	+ 1,45	= 112,88
3e vente	112,88	+ 10 % = 124,17	+ 1,61	= 125,78
4e vente ...	125,78	+ 10 % = 138,36	+ 1,80	= 139,16
				6 fr, 16

L'impôt a rapporté au Trésor 6 fr, 16. Le consommateur a payé l'objet 139 fr, 16. S'il n'y avait pas eu d'impôt il l'aurait payé 132 fr (100 fr + 10 % = 110 + 10 % = 121 + 10 % = 132 fr). Il a donc supporté le poids de l'impôt = 6 fr. 16, plus un déboursé additionnel de 1 franc.

Supposons qu'on substitue à la taxe sur le chiffre d'affaires la taxe à la production, c'est-à-dire qu'on remplace tous les prélèvements fiscaux successifs par un prélèvement unique de 6 fr, 16 au point de départ. On aura :

	prix de revient	+ taxe à la production	+ bénéfice de revente à 10 %	= prix total.
1ère vente ...	100 fr	+ 6,16	.....	= 106 fr, 16

Source : BIU Cujas

	prix de revient	taxe à la production		bénéfice de revente à 10%		Prix total.
2e vente	106f,16	"	+	10%	=	116,77
3e vente	116,77	"	+	10%	=	128,44
4e vente	128,44	"	+	10%	=	141,28

Le consommateur eut payé l'objet, sans impôt: 132 fr.
il l'eut payé, avec la taxe sur le chiffre d'affaires : 139,16
il le paiera, avec la taxe à la production ..... : 141,28

C'est à dire qu'en plus de la charge des 6f,16 de taxe, il subira une surcharge additionnelle de 3f,12, alors qu'elle n'eut été que de 1 fr. avec la taxe sur le chiffre d'affaires.

La surcharge du consommateur risque d'être encore plus considérable, car on peut se demander si l'institution de la taxe à la production constituera le simple remplacement, dans des conditions d'ailleurs plus onéreuses, comme on vient de le voir, des charges que la taxe sur le chiffre d'affaires inflige à la consommation, et si elle n'aboutira pas plutôt, en réalité, à une superposition de charges. Si, par exemple, un impôt de 10 à 12% chez le fabricant de tissus vient remplacer la série des taxes de 1,30 sur les chiffres d'affaires successifs, qu'acquittait précédemment la série de commerçants vendant des tissus, est-il vraisemblable que chacun des vendeurs de tissus obligé de payer 10 ou 12% plus cher les tissus qu'il achète, pensera à déduire les 1,30 de taxe sur le chiffre d'affaires dont il est désormais déchargé ? La taxe à la production aggrave donc semblablement la cherté des prix, que l'on reprochait déjà à la taxe sur le chiffre d'affaires.

La taxe à la production est d'une application infiniment plus compliquée.

En second lieu, la taxe à la production est d'une application infiniment plus compliquée. D'abord, tandis que la taxe sur le chiffre d'affaires est d'un taux uniforme, la taxe à la production, si elle doit véritablement la remplacer, devra comporter des taux variables selon les produits. En effet, il y a des marchandises qui changent de mains seulement deux ou trois fois, d'autres qui font l'objet, avant d'arriver au consommateur de 4 ou 5 ventes successives.

Source : BIU Cujas

De plus, entre le prix de vente au détail et le prix de vente à l'origine, l'écart est très variable aussi, suivant la nature des produits; pour obtenir un rendement équivalent à celui de la taxe sur le chiffre d'affaires, il faudra donc que, pour certains produits, la taxe à la production soit de 4 %, pour d'autres, de 5 %, de 6 % c'est à dire qu'à un tarif fixe on sera obligé de substituer un tarif variable, suivant les produits, un tarif qui naturellement ne manquera pas de soulever les protestations de ceux qui paieront l'impôt au taux le plus élevé, et qui se plaindront d'être maltraités par rapport aux autres.

La taxe à la production surtaxe les produits bon marché.

Ce ne sont pas les seuls inconvénients. Si on taxe, dès leur origine, les matières premières de l'industrie, il y en a qui n'entrent que pour une part minime dans un objet, auquel le travail de fabrication confère la plus grande partie de sa valeur, tandis qu'elles constituent la part la plus importante des objets grossiers, de faible valeur marchande, où la valeur du travail de fabrication n'est qu'un accessoire de la valeur de la matière. L'application à l'origine d'une même taxe sur une quantité donnée de cette matière, quelle que soit sa destination aura donc pour effet suivant la très juste remarque de M. Stogaro au Congrès de Nice, de surtaxer le produit bon marché, qui arriverait à subir un impôt sans proportion avec sa valeur.

La taxe à la production ne peut pas être une taxe générale.

Enfin, la taxe à la production ne peut pas être une taxe générale. La taxe sur le chiffre d'affaires l'est à peu près, puisqu'il n'y a guère que les affaires de ventes par les exploitants agricoles des produits de leur crû, ainsi que les catégories d'affaires bénéficiant des exonérations prévues par l'art. 60 de la loi du 25 juin 1920, qui y échappent; mais même les produits agricoles sont atteints par la taxe sur le chiffre d'affaires, lorsqu'ils sont revendus par un commerçant. Il est évident que l'on ne saurait aggraver un régime que l'on prétend au contraire alléger, en taxant à la production les agriculteurs qui, aujourd'hui, échappent à l'impôt. Donc, la taxe sur le chiffre d'affaires, dans la mesure où

Source : BIU Cujas

elle atteint aujourd'hui les produits agricoles revendus par les commerçants, ne sera pas remplacée par la taxe à la production. Il y a d'ailleurs une autre raison de ne pas taxer la production agricole : une raison d'impossibilité matérielle, à cause de la dissémination des exploitations et de la diversité des productions. Et cette raison n'existe pas seulement pour l'agriculture, mais aussi pour beaucoup d'articles d'industrie. Le rapporteur général du budget de 1925, si partisan qu'il fût de la réforme, était obligé de signaler lui-même l'impossibilité d'une taxe à la production sur la cordonnerie, par exemple, à raison de la diversité des conditions de la production, effectuée tantôt dans des manufactures, tantôt par des bottiers, façonniers et petits artisans. Finalement, la taxe à la production n'apparaît applicable qu'aux objets de fabrique, ou de manufacture, dont la production est concentrée dans de grands établissements. Par la force des choses, elle aboutit donc à une série d'impôts particuliers et distincts, sur un nombre limité de grands produits d'industrie, impôts qui seront nécessairement d'un poids écrasant, si l'on veut que les catégories de produits qui les supporteront seules fournissent l'équivalent de la taxe sur le chiffre d'affaires. Or, tandis qu'on se plaint des sujétions assez légères et du contrôle disement tolérable que la taxe sur le chiffre d'affaires inflige aux assujettis, la taxe à la production est de toutes les formes d'impôts la plus rude et la plus vexatoire, puisqu'elle ne comporte qu'un mode de contrôle efficace : l'exercice des assujettis par les agents de la régie.

Dans ces conditions, l'idée de remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires par une taxe à la production se ramène à une véritable mystification ; il est impossible de concentrer une charge de 4.500 millions d'impôts, qui représente le produit actuel de la taxe sur le chiffre d'affaires, et qui est aujourd'hui disséminée sur d'innombrables transactions et sur des légions de contribuables, sur un petit nombre de matières premières ou de grands produits d'industrie, que l'on saisirait au moment de leur fabrication.

La taxe à la production, d'abord parcequ'

Source : BIU Cujas

elle laisse fatalement échapper, faute de pouvoir les atteindre, de multiples productions et que, pour les autres, elle devrait être portée à des taux tellement excessifs, qu'il serait impossible de les maintenir, ne peut pas fournir l'équivalent de ce que fournit la taxe sur le chiffre d'affaires, elle ne peut pas être considérée comme un véritable impôt de remplacement et conduit nécessairement à l'abandon d'une partie des ressources que l'on tire de l'impôt actuel, abandon d'autant plus grave que le nouvel impôt, appelé sans doute à devenir plus impopulaire encore, donnerait lieu à des dégrèvements successifs, qui en épuiseraient la productivité.

Projets de suppression totale ou partielle de la taxe sur le chiffre d'affaires.

On est ainsi conduit à la solution, qui se dissimule en réalité derrière beaucoup de projets de substitution et qui en est la conséquence inévitable: renoncer, sinon totalement, tout au moins partiellement à la taxe sur le chiffre d'affaires. On pourrait à ce propos, reprendre le mot de Talleyrand et dire que dans les circonstances présentes ce serait "plus qu'un crime; ce serait une faute" et une faute impardonnable.

Faute impardonnable, d'abord, parce qu'il n'est nullement sûr qu'en sacrifiant les recettes obtenues par le Trésor, on réalise le dégrèvement des consommateurs.

La suppression des taxes de consommation ne ferait pas baisser le prix de la vie.

Le raisonnement qui consiste à dire que ce sont les taxes de consommation, qui contribuent à la cherté et, qu'en les supprimant on fera donc baisser le prix de la vie, est en réalité, si plausible qu'il paraisse à première vue, beaucoup trop simpliste. Il convient, en effet, d'envisager plusieurs cas où des mécomptes sont possibles. Le premier est celui où le dégrèvement produira des résultats positifs, mais invisibles, parce qu'ils seront masqués par l'action d'autres causes, qui finalement détermineront la hausse. Ainsi la loi du 23 décembre 1924, qui a exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires les affaires de grains a produit un dégrèvement qu'on a évalué à deux ou trois centimes par kilo de pain, pour une perte de 140 millions pour le Trésor. Cependant le pain est aujourd'hui infiniment plus cher qu'en décembre 1924. Sans doute, il est possible.

Source : BIU Cujas

que sans le dégrèvement de la loi de 1924 le prix eut dépassé de deux ou trois centimes son taux actuel, mais personne ne peut le prouver, pas plus qu'on ne peut prouver le contraire. En tout cas, le consommateur a l'impression que le dégrèvement n'a pas joué, que le commerçant l'exploite et que l'Etat laisse le commerçant l'exploiter ! l'Etat a perdu 140 millions de recettes d'impôts, et il ne s'est même pas acquis la reconnaissance des contribuables.

L'autre cas, plus fréquent, est celui où le bénéfice n'ira même pas invisiblement au consommateur et où il sera intercepté par le commerçant. Il y a longtemps que Leroy Beaulieu écrivait que "l'expérience prouve que les "faibles réductions de taxes ne profitent que mé- "diocrement aux contribuables, que les prix "des denrées au détail ne baissent pas dans la "proportion de la diminution de la taxe". Si le dégrèvement se réduit, comme il arrive la plupart du temps, à quelques centimes par unité usuelle de vente au consommateur, il est à prévoir que le consommateur n'en bénéficiera pas ou n'en bénéficiera guère. On peut même poser en principe qu'un dégrèvement, qui n'atteint pas 5 centimes par unité, reste la plupart du temps sans action sur les prix, qui ne varient que de 5 centimes en 5 centimes. M. Desbats, dans son article déjà cité, rappelle à cet égard un exemple saisissant: celui de la suppression de la taxe de luxe de 15 % sur les vins, par la loi du 28 février 1923. De fait, au lendemain du vote de la loi, ils ont affiché une baisse de prix de 7 à 8 %, de sorte qu'ils ont mis ouvertement dans leur poche la moitié du dégrèvement. Or il ne faut pas oublier qu'actuellement la concurrence commerciale joue très mal: elle est limitée par la difficulté du logement, par les ententes entre producteurs et entre commerçants, de plus les prix étant déjà orientés dans le sens de la hausse par la tension du change, les commerçants profitent de la situation pour exagérer cette hausse, parce que le consommateur n'est pas à même de discerner jusqu'à quel point elle est inévitable et quand elle devient abusive. En supprimant

Source : BIU Cujas

la taxe, on risque donc de ne pas faire les affaires des consommateurs, mais de faire uniquement celle des commerçants ; l'Etat abandonnera le produit que lui procure l'impôt, sans obtenir une diminution appréciable du coût de la vie ; ce sera là un résultat désastreux et pour les finances publiques, et pour les consommateurs, qui continueront à supporter le poids de la taxe supprimée, et qui, de plus, paieront les nouveaux impôts, par lesquels il faudra bien la remplacer.

La suppression totale ou partielle de la taxe sur le chiffre d'affaires serait une faute.

Ce serait aussi une faute impardonnable de supprimer totalement ou partiellement la taxe sur le chiffre d'affaires, parce que parmi tous les impôts de remplacement, auxquels on devrait avoir recours, il n'en est aucun qui présente autant d'avantages pour le Trésor avec aussi peu d'inconvénients pour les redevables. De grands impôts indirects à des produits déterminés seraient infiniment moins justes et plus tracassiers pour les assujettis, si l'on songeait d'autre part, à s'adresser aux contributions directes, on s'apercevrait que leurs taux atteignent actuellement la limite extrême, et qu'on ne saurait sans risques graves, même pour le Trésor, augmenter sensiblement le tarif progressif de l'impôt général. Quant aux droits de succession, ils sont déjà tellement excessifs que, dans la plupart des cas, ils constituent non pas un prélèvement fiscal mais, à proprement parler, confiscation au détriment de l'héritier, qui se trouve véritablement dépouillé.

Propositions de loi tendant à la suppression totale ou partielle de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Aussi, se bornera-t-on à mentionner très sommairement les propositions, qui ont été déposées en vue d'aboutir à la suppression partielle ou totale de la taxe sur le chiffre d'affaires. Certaines d'ailleurs, se réduisent à de simples motions, et ne formulent rien de concret ; la plupart ne sont pas chiffrées, enfin, plusieurs n'ont qu'un intérêt rétrospectif, parce qu'elles faisaient appel à des ressources, qu'il a fallu utiliser, pour faire face aux besoins du budget, sans qu'on ait pu supprimer la taxe sur le chiffre d'affaires.

Parmi ces propositions, on peut citer celle

Source : BIU Cujas

de MM. Félix et Barthe (9 juin 1922), celle de M. Archimbault (4 juillet 1922), qui voulaient réduire ou supprimer la taxe sur le chiffre d'affaires, en recourant à une augmentation des tarifs des impôts cédulaires et de l'impôt général; la proposition Blum et Auriol, du 30 novembre 1924, s'adresse à une augmentation des droits de succession. Enfin, la proposition Aubriot, du 23 mars 1922, ainsi que la proposition Ancel du 22 janvier 1924, s'efforcent de remplacer la taxe sur le chiffre d'affaires par une transformation de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, avec lesquels se trouveraient fusionnées la taxe sur le chiffre d'affaires et la taxe de luxe, et qui deviendrait une sorte d'impôt des patentes, calculé d'après les signes extérieurs comme l'impôt qui fonctionnait avant 1917. C'est également au rétablissement de la patente, qui serait renforcée d'un impôt professionnel, ainsi qu'à la suppression des sous-préfets et des écoles sans élèves, que songeait M. Baudry d'Asson, pour combler le déficit occasionné par la suppression de la taxe sur le chiffre d'affaires. Enfin, M. Loucheur, à la séance de la Chambre du 17 février 1925, suggérait de remplacer la taxe sur le chiffre d'affaire par une taxe sur les salaires et traitements, qui serait à la charge de l'employeur et qui grèverait ses frais généraux d'autant plus qu'il aurait un chiffre de personnel plus élevé.

Toutes ces solutions ont l'inconvénient majeur de faire disparaître, en somme les deux qualités essentielles que présente la taxe actuelle; d'abord l'extrême dissémination de l'impôt, qui s'éparpille sur des milliers de contribuables et de transactions, de sorte que le consommateur l'acquitte d'une façon en quelque sorte permanente, par fractions infinitésimales; ensuite, son caractère d'impôt ad valorem, qui s'adapte aux fluctuations de la monnaie et fournit des rendements en proportion de la dépréciation de notre devise.

Bibliographie concernant la taxe sur le chiffre d'affaires.-

Ouvrages à consulter: Gardes - L'impôt sur le chiffre d'affaires, 1924 - Besson - Traité de l'impôt sur le chiffre d'affaires, 1921 - Pierre Bayard - Article: Taxe sur le chiffre d'affaires, dans le Répertoire fiscal de Tassin et Maguéro.

Source : BIU Cujas

Les contributions indirectes.

Historique des contributions indirectes.(1)

Intérêt d'un exposé historique des contributions indirectes.

L'étude des impôts directs de l'Ancien Régime peut, à la rigueur, passer pour un luxe d'érudition. Si l'on veut simplement étudier et comprendre les impôts directs actuels, il suffit de remonter à un peu plus d'un siècle en arrière, jusqu'à la Révolution, c'est à dire jusqu'à l'origine de nos quatre vieilles contributions, dont l'une, la contribution foncière, existe toujours comme impôt d'Etat, et dont deux autres subsistent comme impositions locales. Tout ce qui est antérieur à la Révolution n'a guère laissé trace dans l'organisation actuelle, bien que des rapprochements soient possibles, il n'y a plus rien du moins dans nos impôts directs, qui ressemble de près à la taille, aux vingtièmes ou à la capitation. En tout cas, leur administration n'a rien de commun avec les méthodes très primitives d'assiette et de recouvrement employées par l'ancienne Monarchie. Ces contre le passé, et pour en éviter le retour, qu'a été édifiée l'organisation moderne des impôts directs, de sorte que les références historiques servent surtout ici à marquer des contrastes.

Il en est tout autrement, en ce qui concerne les contributions indirectes. On peut dire, sans exagération, que le droit, qui les régit actuellement est contenu dans les grandes ordonnances de Colbert, de 1680, dont les dispositions ont été reprises dans les textes de la période intermédiaire et dans la grande loi du 28 Avril 1816. Les principes encore appliqués aujourd'hui remontent à cette date et l'Administration des Contributions Indirectes vit toujours sur le fonds

---

(1) Ouvrages à consulter = Lefebvre de la Bellande = Traité général des droits d'aides. 1770 - Moreau de Beaumont = Mémoires concernant les impositions 1768 - A. Rousset = Histoire des impôts indirects. 1883 - H. Marion - Dictionnaire des institutions de la France aux XVIIe et XVIIIe siècles. 1923 - articles: Aides, - Ferme générale - Gabelles, etc. - H. Marion: Histoire financière de la France depuis 1715. (1920-1925) - P. Roux: Les formes d'impôts sous l'ancien régime (Thèse - Paris 1916).

Source : BIU Cujas

d'idées qu'elle a reçues de Colbert et des fermiers généraux. Aussi est-il nécessaire de consacrer quelques développements à l'étude du passé, sans laquelle le présent ne pourrait être bien compris.

Importance des impôts indirects dans la fiscalité de l'Ancien Régime.

Les impôts indirects occupaient une place importante dans la fiscalité de l'ancien Régime, puisque, sur un ensemble de recettes fiscales, que Necker évaluait, à la fin de l'ancienne monarchie, dans l'état présenté, le 5 mai 1789, aux Etats Généraux, à environ 475 millions de livres, y compris les produits de la loterie et ceux du domaine, les taxes indirectes, ferme générale, régie des aides et des droits réunis, poudres et salpêtres, etc, représentaient plus de 240 millions, contre environ 180 millions d'impôts directs proprement dits. Les chiffres fournis par Necker sont, sans doute, sujets à caution, on en peut du moins, retenir ce fait que, sous l'ancienne monarchie, le produit des impôts indirects dépassait sensiblement celui des impôts directs.

Les quatres grandes catégories d'impôts indirects de l'Ancien Régime.

Des quatre grandes catégories d'impôts indirects de l'ancien régime: traites, droits sur les actes et les mutations, aides et gabelles, les deux premières; traites et droits sur les actes et mutations, correspondent à peu près à nos droits de douane et à nos droits de timbre et d'enregistrement. Les deux secondes; aides et gabelles s'apparentent, au contraire, étroitement à nos modernes contributions indirectes.

La gabelle. Son origine.

Le mot: gabelle, qui avait d'abord servi à désigner indistinctement toute espèce d'impôts, ne tarda pas à être réservé à l'impôt sur le sel. Il est probable que, dans l'anarchie du haut Moyen Age, les seigneurs féodaux levaient pour leur compte des droits sur le sel; on ne sait pas exactement si la perception d'un impôt royal remonte au règne de Philippe V ou à celui de Philippe VI. En tout cas, c'est sous le règne de Philippe VI que les ordonnances de 1331 et de 1343 organisèrent la vente du sel dans des greniers royaux. Cette création, qui n'était pas régulière, parce que, d'après les principes du droit public de l'ancienne monarchie, le Roi ne pouvait pas lever d'impôt de sa propre autorité, sans avoir obtenu le consentement des Etats, fut régularisée sous le règne de Jean II, qui obtint le consentement des

Source : BIU Cujas

Etats généraux de la langue d'oïl, en 1355, et de ceux de langue d'oc en 1356. Puis, après avoir été l'objet d'une courte suppression, le monopole des greniers royaux fut rétabli dans tous les pays d'en deça de la Loire par les Etats généraux de 1569.

François 1er, par un édit du 15 juin 1541, substitua au monopole de vente par les greniers royaux, un droit de 45 livres par muid à la fabrication (le muid était une unité de volume, qui correspondait à 214 hectolitres 97, c'est à dire 25 hectolitres en chiffres ronds) et rétablit la liberté du commerce du sel. Deux ans plus tard, en 1543, on revient au régime des greniers; en 1544, l'impôt fut étendu aux provinces qui en étaient exemptes jusque là; mais à la suite de troubles et de soulèvements, le Poitou, l'Aunis, la Saintonge et le Périgord obtinrent de se racheter de l'impôt une fois pour toutes et constituèrent ce qu'on appelait les pays rédimés, dans les quels continua d'ailleurs de subsister une organisation de vente du sel.

Les fermes des gabelles. Le grand parti du sel.

L'approvisionnement des greniers royaux et les droits de gabelle, c'est à dire le produit des ventes de sel par les greniers, commencèrent par faire l'objet de deux fermes distinctes. Les fermes très nombreuses au début, puisque chaque grenier pouvait en principe faire l'objet d'un contrat d'affermage, virent leur nombre se réduire progressivement et, en 1578, ce fut une seule compagnie, qui plus tard devait s'absorber dans la ferme générale, et qu'on appelait le "grand parti du sel" qui obtint la ferme des gabelles. En 1598, un nouveau bail réunit entre ses mains la ferme des gabelles et celle de l'approvisionnement des greniers. Le recouvrement de la gabelle se trouvait ainsi centralisé entre les mains d'une vaste et puissante organisation. Cependant, en dehors du "grand parti du sel", quelques petites fermes particulières subsistèrent; plusieurs fusionnèrent entre elles, mais il exista cependant toujours une ferme des petites gabelles. (Provence, Dauphiné, Languedoc, Lyonnais, Roussillon).

La grande ordonnance de 1680, du fait des gabelles.

Enfin, sous Colbert, intervint la grande Ordonnance de 1680, du fait des gabelles qui fixa les règles définitives en nature d'impôt du sel.

Source : BIU Cujas

Aux termes de l'Ordonnance de 1680, le Royaume est partagé en 6 grandes divisions : les pays de grande gabelle, qui forment le ressort du grand partie du sel et qui comprennent 12 provinces, la plupart situées au centre du pays dont l'Ile de France, la Normandie, etc.

Les pays de grande gabelle. Le sel de devoir.

Dans les pays de grande gabelle, l'impôt sur le sel constituait un véritable impôt direct; l'achat d'une quantité minimum de sel, qu'on appelait le "sel de devoir" était en effet imposé aux contribuables. L'impôt affectait dans certaines régions, le caractère d'un impôt de quotité et, dans d'autres, celui d'un impôt direct de répartition. Dans les pays, où fonctionnait ce qu'on appelait le régime de la vente volontaire, chaque chef de famille devait acheter au grenier royal, dont il ressortissait administrativement, un minot de sel par quatorze personnes, à l'exception des enfants de 8 ans, qui n'étaient pas comptés dans ce nombre. Cette quantité d'un minot de sel, (soit 52 litres de sel ou 100 livres) représentait la provision pour "le pot et la salière", le sel pour les salaisons devant être acheté en plus. Les pauvres, c'est à dire les personnes qui acquittaient moins de 30 sous de taille, étaient dispensés de l'achat obligatoire de sel et pouvaient s'approvisionner suivant leurs besoins au détail, chez les regrattiers, c'est à dire chez les petits commerçants revendeurs. La vente bien qu'appelée volontaire, était donc forcée, puisqu'on était tenu de s'approvisionner au moins d'une certaine quantité. Elle était volontaire seulement en ce sens qu'on s'approvisionnait au grenier royal, quand on le voulait.

A la périphérie des régions de grande gabelle, pour éviter la fraude à laquelle aurait pu donner lieu le voisinage de la mer ou celui des autres régions qui étaient privilégiées au point de vue de la gabelle, le système de la vente volontaire était remplacé par le système de la vente par impôt, c'est à dire par un système de répartition; chaque paroisse devait, tous les ans s'approvisionner au grenier royal d'une certaine quantité de sel; à l'intérieur de la paroisse, ce sel était réparti par des collecteurs, analogues aux collecteurs

Source : BIU Cujas

de la taille, et qui étaient responsables, entre les habitants, en égard à leur situation de fortunes. Les collecteurs étaient astreints à aller chercher le sel quatre fois par an et à le payer directement au grenier ; ils se faisaient rembourser au moment où ils répartissaient les quantités entre les habitants au prorata de leurs facultés.

Les prix de vente du sel.

Les prix de vente variaient sensiblement selon les greniers, d'abord à cause des frais de transport, qui dépendaient, naturellement, de la distance plus ou moins grande qui les séparait des lieux de production, ou aussi à cause des "droits manuels" c'est à dire des droits qui étaient attribués, à titre de rémunération, aux officiers des greniers.

Sous Louis XIII, le prix moyen du sel était de 60 à 62 livres le minot (100 livres). Colbert avait un peu diminué ce prix qui, vers 1663, variait entre 30 et 42 livres le minot. Comme le minot de 72 litres ou 100 livres était la 18e partie du muid, et que l'Etat payait le sel aux marais salants, sur le pied de 40 livres le muid, il en ressort qu'il vendait le sel un peu plus de 30 fois le prix coûtant. Il y avait dans les pays de grande gabelle, environ 250 greniers à sel ; les officiers de ces greniers constituaient une juridiction du 1er degré pour toutes les affaires concernant la perception de la gabelle, avec appel aux cours des aides.

Privilèges que comportait l'impôt de la gabelle.

L'impôt comportait d'ailleurs un certain nombre de privilèges. Il y avait des privilèges locaux ; à Paris et à Versailles, il n'y avait pas de sel de devoir, c'est à dire que le contribuable n'était pas obligé de s'approvisionner d'une quantité déterminée ; dans d'autres localités, le sel était vendu à un prix réduit. Il y avait également des privilèges personnels, notamment le privilège de franc-salé, qui permettait de se fournir directement, même dans les pays de vente par impôt, aux greniers royaux et de payer le sel à un tarif de faveur. Ces privilèges appartenaient de droit à certains fonctionnaires et à certains titulaires d'offices ; d'autres fois ils constituaient une faveur, accordée à titre bénévole par la royauté.

Source : BIU Cujas

Ils étaient également attribués, à titre d'aumône, aux ecclésiastiques, communautés religieuses, hôpitaux, etc.....

Les pays de petite gabelle.

Les pays de petite gabelle, qui étaient formés de pays approvisionnés par la Méditerranée, et qui comprenaient toute la région du sud-est, depuis la Bresse et le Mâconnais, bénéficiaient d'un régime beaucoup plus favorable. Il n'y avait pas de sel de devoir, et le prix des greniers était moins élevé que dans les pays de grande gabelle, de sorte que la consommation par tête d'habitant y était supérieure à ce qu'elle était dans ces derniers.

Les pays rédimés.

Les pays rédimés se trouvaient au Sud-Ouest de la France : Saintonge, Angoumois, Aunis et Poitou. Il y avait également des greniers royaux dans ces pays; et leur seule immunité consistait dans l'exonération de la gabelle proprement dite, c'est à dire de la majoration fiscale, qui augmentait le prix du sel. Le sel y était vendu à très bon compte, mais les habitants étaient obligés de se fournir d'une quantité déterminée, un minot par an et pour 7 personnes, cette quantité comprenant à la fois le sel pour le pot et la salière et le sel pour les salaisons.

Les pays exempts.

Les pays exempts comprenaient la Bretagne, l'Anjou, l'Alsace, les Flandres, le Hainaut, le Béarn et la Navarre. Le commerce du sel y était libre, en principe ; cependant, pour éviter que dans les zônes limitrophes des pays de grande gabelle, ne s'organisât une contrebande pour faire pénétrer clandestinement le sel du pays exempt dans les pays imposés, il était interdit aux habitants, dans un rayon de 3 à 5 lieues en bordure des pays de grande gabelle de posséder du sel au delà d'une quantité limitée, de sorte que, tandis qu'ailleurs, on les obligeait d'acquérir trop de sel, ils se plaignaient, au contraire, dans les pays exempts, de ne pouvoir s'en approvisionner en suffisance.

Les pays de quart bouillon et les pays de salines.

Les deux autres divisions étaient moins importantes ; c'étaient les pays de quart-bouillon, situés dans le Calvados actuel et l'arrondissement d'Avranches, et dans lesquels les

Source : BIU Cujas

sauniers, qui faisaient bouillir l'eau de mer, devaient remettre le 1/4 du produit recueilli au grenier royal; c'était un prélèvement en nature, effectué sur la fabrication. Enfin, les pays de salines, comprenant principalement la Lorraine et la Franche Comté, bénéficiaient d'un régime particulier, et le sel y était vendu très bon marché.

Causes de l'impopularité de la gabelle sous l'ancien Régime. Le faux saulnage.

La gabelle était peut-être le plus exécré de tous les impôts de l'ancien régime. Il le devait à plusieurs causes, dont la principale était l'énormité des droits dans les provinces de grande gabelle. En second lieu, c'était un des impôts qui méritaient au plus haut degré le reproche d'inégalité encouru par la plupart des impôts de l'ancien régime; le prix de vente du sel et les obligations imposées aux assujettis, variant d'une province à une autre, d'une localité à une autre, voire même d'un grenier au grenier voisin. L'organisation de la gabelle constituait une incitation permanente à la fraude. L'écart de prix, qui existait d'un lieu au lieu voisin offrait des possibilités de bénéfices tellement séduisantes que les populations résistaient difficilement malgré les risques courus, à la tentation de frauder. Aussi, le faux saulnage était-il la fraude la plus répandue sous l'ancien régime; constamment on avait à enregistrer des émeutes, des échauffourées, des "heurtements" entre les bandes de contrebandiers et les "gabelous" dont le recrutement se ressentait d'ailleurs un peu des désagrements du métier. Il n'y avait guère de village où l'on ne trouvait ce qu'on appelait des porte-cols, c'est à dire des habitants qui faisaient la contrebande isolée, s'en allant la nuit, chargés de ballots de sel.

L'organisation du contrôle de la gabelle.

Aussi le contrôle était-il extrêmement rigoureux; les agents étaient autorisés à faire des visites domiciliaires, jusque dans les couvents, et les pénalités étaient redoutables; c'étaient les galères pour les hommes, le fouet pour les femmes, la marque, la mort s'il y avait rébellion, ou si la fraude était commise par un agent de la gabelle. Il reste à savoir

Source : BIU Cujas

si ces pénalités draconniennes étaient exactement appliquées. En effet, on doit toujours distinguer, quand il s'agit de l'ancien régime, entre le réglement et la façon dont on l'exécutait. Il y a, en sans doute, des cas de répression atroces. Par contre, dans certaines régions, comme le Maine, la contrebande n'était pas très sévèrement punie. Ce qui tend d'ailleurs à prouver qu'à la fin du XVIIIe siècle un relâchement général s'était introduit, c'est qu'un directeur, M. de Chateaubrun sentit la nécessité vers 1780 de renforcer la rigueur de la répression, moins dans l'intérêt du fisc que pour tirer les populations de la dégradation morale et de la paresse qu'y entretenait la pratique de la contrebande! (1)

Les droits d'aide.

La gabelle, supprimée à la Révolution, n'a laissé que peu de vestiges, car l'impôt sur le sel, rétabli en 1806, est un impôt modique et très peu gênant pour les populations. Au contraire, les droits d'aide ont laissé, principalement en ce qui concerne l'organisation du contrôle, des traces nombreuses dans notre système des contributions indirectes.

Primitivement, le mot: aides, suivant sa signification étymologique, servait à désigner tous les subsides, qui étaient accordés au seigneur par ses vassaux.

L'aide aux quatre cas.

Des aides devaient être fournies obligatoirement au seigneur dans certains cas déterminés; lorsqu'il était fait prisonnier, pour payer une rançon; lorsqu'il armait son fils aîné chevalier; lorsqu'il mariait sa fille aînée, ou lorsqu'il partait pour la croisade et avait besoin de subvenir aux frais de son équipement. C'était "l'aide aux quatre cas", que les vassaux ne pouvaient pas refuser. En dehors de ces "quatre cas" l'aide était subordonnée au consentement des vassaux à qui elle était demandée. Dans le droit public de l'ancienne monarchie, ces règles s'appliquaient aussi au roi, qui ne pouvait lever d'impôts sans le consentement de ses sujets, de sorte que lorsque les revenus de son domaine ne lui suffisaient pas, il était obligé

La signification du mot: "aides."

(1). H. Marion.. Dictionnaire des Institutions de la France - art. Gabelle.

Source : BIU Cujas

il était obligé de s'adresser aux Etats généraux, pour leur demander de lui octroyer des aides. Primitivement le mot aides était donc sinonyme de subsides octroyés; il ne s'appliquait à aucune catégorie d'impôts plus spécialement qu'à une autre, l'aide pouvant consister aussi bien dans un impôt direct que dans une taxe indirecte. Toutefois, comme, en fait, les premières aides, sous le règne de Jean II et de ses successeurs, portèrent surtout sur les ventes de marchandises et de boissons, le mot aides servit assez vite à désigner plus particulièrement les droits de consommation. A la fin du XVIIe siècle, il avait même un sens plus limité; il s'appliquait seulement aux droits de consommation perçus par la Ferme Générale, c'est à dire aux droits sur les boissons, qui étaient de beaucoup les plus importants des droits d'aides, ainsi qu'un certain nombre de droits moins intéressants sur les huiles et savons, l'amidon, le papier les cartes à jouer, la marque des fers, celle des cuirs et celle de l'or et de l'argent.

Origine des aides, droit de consommation.

L'origine des aides, pris comme synonyme de droits de consommation, se place au moment des embarras financiers de Philippe le Bel. Ce prince institua, en 1314, un impôt de 6 deniers par livre, payable moitié par le vendeur et moitié par l'acheteur, sur les ventes de toutes les marchandises. C'était, en somme, la première application de la taxe sur les paiements ou de la taxe sur le chiffre d'affaires. A ce moment comme aujourd'hui, elle souleva de très vives résistances, si bien que l'on dût y renoncer. Philippe VI le rétablit en 1343, au tarif de 4 deniers par livre. Les Etats de la langue d'Oïl, de 1355, convoqués par Jean II, autorisèrent un impôt de 8 deniers par livre sur toutes les ventes; puis en 1356, après la défaite de Poitiers où Jean II fut fait prisonnier, plusieurs réunions des Etats Généraux tant de langue d'oïl que de langue d'oc, octroyèrent de nouveaux subsides. En 1360, un édit soumit le vin à un droit d'entrée du 1/13e du prix. Enfin, un édit de 1363 porta le droit sur les ventes, qui atteignit toutes les marchandises, y compris les boissons, et qui les frappait autant de fois

qu'elles étaient vendues ou échangées, à 12 deniers, c'est à dire à un sou par livre ou encore à 1/20e, la livre comprenant 20 sous et le sou étant divisé en 12 deniers.

Le droit de gros devient un impôt permanent.

Cette taxe du vingtième tour à tour supprimée et rétablie pendant l'anarchie du règne de Charles VI, fut définitivement rétablie par Charles VII dans l'ordonnance du 28 février 1435. L'impôt ne comporte plus de durée déterminée d'application ; c'est un impôt permanent, qui prend place parmi les impôts ordinaires qui alimentent le Trésor royal. Ce droit, qu'on appelait alors le droit de gros, semble, du reste, n'avoir atteint que les ventes en gros. Louis XI le supprima pour Paris, en 1465, sauf pour un petit nombre de produits. D'ailleurs la perception du droit de sol par livre semble avoir été assez rapidement négligée en certaines régions ; beaucoup d'autres pays se rachetèrent, de sorte qu'il ne fonctionnait plus guère, en pratique, lorsqu'il fut supprimé pour l'ensemble du royaume par l'édit de Novembre 1668, qui le laissa subsister que dans la généralité d'Orléans, apanage de Monsieur, frère du roi, et dans le Mâconnais, qui appartenait à la maison de Lorraine. Ces deux pays ne tardèrent pas à se racheter à leur tour. L'édit de Novembre 1668 marquait la fin de l'impôt général sur les ventes. Furent toutefois exceptés de cette suppression, le poisson de mer frais ou salé, les bestiaux à pied fourchu, les bois et les boissons. Le droit qui les atteignait fut transformé, en ce qui concerne les bestiaux, les bois et le poisson par des arrêts de 1670 et de 1673, en droit de sol pour livre aux entrées dans un certain nombre de villes, c'est à dire converti en une sorte de droit d'octroi. Seules les boissons continuèrent à être soumises au droit de gros, qui constituait un des principaux droits, dont se composaient les aides c'est à dire les taxes qui frappaient les boissons.

Les principales taxes frappant les boissons sous l'ancien Régime.

Celles-ci, en effet, en plus du droit de gros, supportaient un grand nombre d'autres impôts, qui étaient, pour ne citer que les principaux : l'augmentation, le droit de "trop bu" ou "gros manquant", le huitième réglé en

Source : BIU Cujas

ou le quatrième, l'annuel, les anciens et nouveaux cinq sols, subvention à l'entrée, la subvention par doublement, les droits de jauge et courtage, les droits de courtiers-jaugeurs, et le droit d'inspection des boissons, sans parler des droits d'octroi. Fréquemment remanié ce système de droits fut codifié, dans ses éléments essentiels, par les deux grandes ordonnances de Colbert de juin 1680 - l'une pour le ressort de la Cour des Aides de Paris, l'autre pour la Cour de Rouen - "sur le fait des entrées, aides et autres droits."

La perception des aides se faisait dans des conditions d'ex-

Les aides, ayant constitué, à l'origine, des subsides que le roi avait dû arracher plus ou moins difficilement aux concessions des Etats Généraux ou des Etats provinciaux, étaient d'ailleurs levées dans des conditions d'extrême diversité et d'extrême inégalité. Certaines provinces s'en étaient rachetées, les unes totalement, les autres partiellement. Dans les pays d'Etats, à l'inverse de ce qui avait lieu dans les pays d'élection, l'impôt était établi par les Etats eux-mêmes, sous l'autorité du roi. Par suite, les aides n'étaient perçues, en fait, que dans le ressort de la Cour des aides de Rouen et dans celui de la Cour des aides de Paris, c'est à dire dans la partie des provinces qui avaient composé le premier patrimoine des rois et qui représentait environ le tiers du royaume. C'étaient les généralités de Laon, d'Amiens, de Bourges, de Caen, de Châlons, de La Rochelle, de Moulins, d'Orléans, de Poitiers, de Paris, de Soissons et de Tours et certain nombre d'élections: Auxerre, Bar-sur-Seine, Mâcon, Angoulême, Bourganeuf. Du reste, les autres provinces, qui n'appartenaient pas à ces ressorts des Cours des aides de Rouen ou de Paris, où les aides étaient perçues, avaient, en général, des droits équivalents qui s'appelaient précisément "l'équivalent" dans le Languedoc, "le devoir" en Bretagne, "le masphening" en Alsace, etc... Dans les pays d'aides eux-mêmes, les droits n'étaient pas établis uniformément. Certaines généralités ou élections étaient sujettes à des droits dont les autres étaient exemptes ou inversement. Les droits variaient souvent aussi, suivant les localités, dans leur quotité et dans

Source : BIU Cujas

et dans leur mode de perception. C'est toujours sous le bénéfice de cette réserve, qu'il convient d'étudier les droits d'aide habituellement perçus.

Le droit de gros. Le gros était le droit du vingtième sur le prix des vins, eaux de vie, cidres, bières, etc... auquel nous avons déjà fait allusion. Le droit était à la charge du vendeur, qui devait faire une déclaration de prix. Le fermier de l'impôt pouvait d'ailleurs contester le prix déclaré, et même, pour couper court à toute fraude s'approprier la boisson au prix indiqué par le contribuable.

L'augmentation, ou le parisis. Le droit de gros s'augmentait, de même que les principaux des autres droits sur les boissons d'un supplément, de 16 sous 3 deniers par muid de vin, de huit sous par muid de bière, de cinq sous par muid de cidre et de deux sous 6 deniers par muid de poiré, qu'on appelait le parisis, ou l'augmentation. Le nom de parisis lui venait de ce que son montant représentait l'écart de valeur entre les deux monnaies, la monnaie tournois et la monnaie parisis, de sorte que lorsque le droit de gros à la charge du redevable était d'une livre tournois, il représentait, avec l'augmentation, exactement une livre parisis. Cette augmentation résultait de la fusion de diverses impositions additionnelles, qui avaient été établies principalement pour rémunérer certains offices, créés pour l'Administration des aides; c'était, ce qu'on appellerait aujourd'hui, des décimes, c'est à dire une surtaxe, qui venait grossir le principal de plusieurs des droits sur les boissons, en particulier du droit de gros.

Le droit de gros et l'augmentation étaient perçus dans les généralités de Paris, d'Amiens, de Soissons et de Châlons. La Normandie, à l'exception de la ville de Rouen et de sa banlieue, ne payait que l'augmentation, sans payer le droit de gros; d'ailleurs, il y avait quantité de rachats locaux, ou d'exemptions locales, tantôt pour l'un, tantôt pour l'autre de ces deux droits.

Perception du droit de gros et de l'augmentation. Réglemen- La perception en était assurée par une surveillance rigoureuse, qui est, l'origine du système de contrôle actuel. Dans tous les pays d'aides, les boissons ne pouvaient circuler sans

Source : BIU Cujas

ation et contrô-
de la circula-
ion des boissons.

que le redevable fît au préalable une déclaration au bureau du fermier et ne se munît de ce qu'on appelait "un congé de remuage", correspondant au titre de mouvement actuel, indiquant la nature, la quantité, la provenance, la destination du liquide, et donnant ouverture au paiement du droit de gros, lorsque la mise en circulation était la conséquence d'une vente. L'alcool dont la surveillance était particulièrement rigoureuse et dont la distillation devait être déclarée par les bouilleurs ne pouvait circuler que sous les liens de l'acquit à caution. Les bureaux de la ferme étaient, à cet effet, répandus dans les plus petites localités, et lorsque le fermier ne pouvait pas y installer un de ses agents, parce que le service eût été trop peu important, ou pour toute autre raison, il avait le droit d'obliger les habitants à désigner une personne solvable pour exercer la fonction de "buraliste", moyennant une légère rétribution sur les recettes. Ce buraliste de l'ancienne ferme se retrouve dans le receveur buraliste d'aujourd'hui.

Lorsque les boissons étaient expédiées d'un pays d'aides dans un pays où les aides n'avaient pas cours, l'expéditeur devait se pourvoir, en outre, d'une lettre de voiture, dressée par un notaire ou visée par le curé ou par un agent fiscal. La circulation sans titre de mouvement, sans "congé de remuage" entraînait la confiscation de la boisson et de l'équipage. Les commis avaient le droit d'exiger qu'on leur présentât le congé en cours de route, et d'autre part, pour faciliter leur surveillance, il était interdit de faire des transports de boissons pendant la nuit.

En cas de soupçon de fraude, les agents des aides pouvaient pénétrer au domicile des particuliers, quelle que fût leur condition, sur permission du juge. Ce droit de visite chez les particuliers, réglé par l'ordonnance de 1680, on le retrouve dans l'article 237 de la loi du 28 avril 1816, et malgré certaines atténuations, il existe encore aujourd'hui. Les marchands de gros étaient, d'autre part, exercés ; les commis tenaient un compte des entrées et des sorties des magasins.

Source : BIU Cujas

Les inventaires. Le droit de trop bu ou de gros manquants.

Enfin, la surveillance à la circulation se complétait du contrôle à domicile par l'inventaire de la production, inventaire qui n'a plus lieu actuellement et qui entraînait la perception éventuelle du droit de gros, dans des conditions particulières, qui faisaient de ce droit ce qu'on appelait le "trop bu" ou "gros manquant". Les inventaires de vin ont été établis par François 1er, en 1534. Ils ne se faisaient pas dans les villes fermées, parce que le fermier pouvait y surveiller les entrées et les sorties aux barrières. Par contre, dans les lieux non fermés, l'inventaire s'appliquait à toute personne, quelle que fût sa qualité, noble ou roturière, qui était propriétaire de vin. En principe, les inventaires avaient lieu après les vendanges. Le récolement, c'est à dire le recensement des boissons, résultait des constatations sur place et du rapprochement de l'inventaire de l'année avec celui de l'année précédente.

Justification devait être fournie des manquants de la façon suivante : Le propriétaire avait droit sur sa récolte, à une quantité minima de trois muids de vin en franchise ; cette quantité représentant sa consommation, celle de sa famille et le déchet de coulage qui pouvait causer la perte d'une certaine quantité de boisson. A cette quantité minima de trois muids s'ajoutait d'ailleurs un supplément d'allocation en franchise, qui variait suivant l'importance de la récolte ; c'était moitié de la récolte pour le surplus de 3 à 6 muids, le tiers de l'excédent de 6 à 12 muids, etc... D'autre part, les laboureurs avaient droit à une autre allocation supplémentaire en franchise, qui varia de 1 à 3 muids de vin par charrue. Le surplus du manquant était considéré comme ayant disparu du fait de ventes. La partie qui avait acquitté les droits de vente et qui avait fait l'objet de déclarations régulières au bureau de la ferme était défalquée. L'excédent constituait ce qu'on appelait le "gros manquant" ou "le trop bu", et acquittait le droit de gros, comme étant présumé avoir été vendu sans paiement des droits.

Ajoutons que le droit de gros était également perçu sur les vendanges fraîches, qui, elles

Source : BIU Cujas

aussi, ne pouvaient circuler sans déclaration, à raison de 3 muids de vendange pour 2 muids de vin ; c'est encore la règle qui subsiste aujourd'hui.

Le droit de huitième réglé.

Les ventes au détail supportaient également un droit qu'on appelait le huitième réglé. Ce droit était un ancien droit ad valorem, qui remontait au règne de Charles VI et qui avait été, tour à tour, du 11ème et du 8ème du prix de vente.

La subvention.

Dans la plupart des pays d'aides, ce droit se complétait d'un supplément, qu'on appelait la subvention, et qui résultait de la transformation d'un ancien droit d'entrée, remontant à Louis XIII.

Taxe établie par l'ordonnance de 1680, sur les boissons.

Pour simplifier la perception, le huitième, auquel on amalgama la subvention ainsi que l'"augmentation" ou le "parisis", qui s'y appliquait également, fut transformé en une taxe spécifique qui prit le nom de huitième réglé, et que l'ordonnance de 1680 fixa à 6 livres 15 deniers par muid de vin pour la vente à pot, et à 8 livres 2 deniers pour la vente à assiette. Le droit sur les cidres étant la moitié du droit sur les vins, le droit sur le poiré, le 1/4 seulement. L'eau de vie acquittait un droit de 11 livres par muid, qu'elle fut vendue à pot ou à assiette. La vente à pot était ce qu'on appelle aujourd'hui la vente à emporter. On l'appelait également la vente à pot renversé ou encore la vente à huis coupé : La vente à pot renversé, parce que le débitant vidait le pot qui contenait le liquide dans le récipient que présentait le client. La vente à huis coupé, parce que dans les anciennes maisons la porte se composait de deux parties, une partie inférieure qui pouvait rester fermée, et une partie supérieure, qui s'ouvrait comme un volet ; le débitant passait la boisson, dont on venait s'approvisionner chez lui, par le volet supérieur, par le "huis coupé". Quant à la vente à assiette c'était la vente dans le débit, c'est à dire la vente à consommer assis dans l'établissement. Les droits sur les ventes à assiette étaient, du moins en ce qui concerne le vin, le cidre et le poiré,

Source : BIU Cujas

supérieurs aux droits sur les ventes à pot, parce qu'en général les boissons consommées dans les débits se payent plus cher que les boissons à emporter.

La perception des droits de détail sur les boissons.

La perception du droit de détail nécessitait des formalités assez rigoureuses. Il y avait des formalités imposées à tous les redevables, et d'autres spéciales aux marchands, hôteliers, cabaretiers, taverniers, etc...

Formalités imposées aux débitants de boissons.

Tous ceux qui voulaient vendre des boissons au détail devaient, avant d'en commencer le débit, faire au bureau de la ferme une déclaration de toutes les boissons en leur possession, en distinguant les vins de cru, c'est à dire les vins provenant de leur propriété, et les vins d'achat : lorsque, dans un débit, on vendait à la fois à pot et à assiette, tout le vin était réputé vendu à assiette, de façon à empêcher une fraude, que la différence des droits aurait autrement rendue inévitable : le débitant aurait prétendu avoir vendu à pot du vin qu'il avait vendu à assiette et qui devait supporter des droits plus élevés.

Précautions prises contre les ventes clandestines.

D'autre part, pour éviter les dissimulations de boissons et les ventes clandestines, défense était faite de maintenir une communication entre la maison et la boutique, de conserver, dans le débit la boisson autrement que dans des futailles marquées par les commis, et d'y détenir des bouteilles, des cruches et des barils. Il était également interdit aux suisses, aux portiers et aux domestiques, de vendre du vin. Lorsque des gens du commun recevaient des provisions anormales de boissons, qui dépassaient sensiblement leur consommation courante et n'étaient pas en rapport avec leur situation de fortune, ils devaient en faire déclaration à la régie, et faire connaître s'ils entendaient vendre les boissons reçues ou les employer pour leur consommation ; dans l'un ou l'autre cas, ils étaient soumis au contrôle et aux visites des commis de la ferme.

Formalités imposées aux hôteliers, taverniers et marchands de vin.

Quant aux hôteliers, taverniers et marchands de vin, ils étaient astreints à des obligations particulières, en plus de celles que l'on vient d'indiquer. Il leur était défendu d'héberger et loger des gens sans avoir du vin

Source : BIU Cujas

dans leur cave et sans l'avoir déclaré, parce que, sans cette obligation, il était vraisemblable qu'ils auraient tout de même fourni la boisson, en se la procurant par des achats clandestins et en la vendant en fraude des droits.

L'exercice chez les assujettis.

En suite de leur déclaration, les assujettis étaient soumis à l'exercice, pratiqué par les commis aux exercices. Ceux-ci tenaient sur un registre, qu'on appelait et qu'on appelle toujours, le "portatif", le compte de chaque détaillant avec prise en charge des quantités constatées au premier inventaire, reprise des quantités recensées à l'inventaire suivant, constatation des manquants. Les ventes en gros, qui avaient acquitté le droit de gros, étaient défalquées du chiffre des manquants et le surplus était passible du droit du huitième, qui, en principe, était acquitté à la fin de chaque mois, sur le manquant constaté. Les assujettis avaient d'ailleurs, dans certains cas, la faculté d'obtenir des abonnements.

En Normandie et dans certains lieux de la Cour des Aides de Paris, l'impôt du huitième était remplacé par l'impôt du quatrième.

L'annuel.

L'annuel était un droit de licence, qui était perçu sur tous les marchands tant en gros qu'au détail, hôteliers, taverniers, etc., qui vendaient du vin, du cidre, du poiré, de la bière et de l'eau de vie. Ce droit remontait à un édit de Henri III du mois de mars 1577 et à une déclaration du 30 décembre 1581, qui avaient soumis les détaillants et les marchands en gros à l'obligation d'obtenir une permission du roi pour exercer leur commerce, permission qui n'était naturellement accordée que moyennant finances. Au décès du titulaire, ses héritiers étaient, aux termes d'un édit de janvier 1629, tenus, pour continuer le commerce de leur auteur, de renouveler cette finance.

Personnes qui étaient assujetties à cet impôt.

Peu d'années après, cette taxe fut remplacée par un droit périodique et annuel de 8 livres, dans les villes, et de 6 livres 10 deniers, dans les bourgs et villages.

Le privilège du récollant.

L'annuel avait ceci de particulier qu'il comportait un privilège spécial : le privilège

Source : BIU Cujas

des récoltants. En effet, il n'était dû que par ceux qui vendaient du vin d'achat et non par ceux qui vendaient exclusivement le vin de leur propre récolte. Cependant les bouilleurs de cru, même s'ils ne mettaient en œuvre que des boissons provenant de leur cru, étaient obligés de payer l'annuel, et l'auteur du meilleur traité de cette époque sur les droits d'aides, Lefebvre de la Bellande en donne cette raison assez intéressante : "l'esprit du règlement a toujours été "que les boissons de cru, une fois dénaturées, "ne sont plus reconnaissables, que nombre d'a- "bus, qu'on pourrait éviter seraient la suite de "cette tolérance ; que d'ailleurs, il est dangereux "de donner un trop libre cours dans l'intérieur "du royaume au commerce de l'eau de vie, qui "y est consommée, par ce qu'il porte un préjudice "considérable à celui du vin, qui mérite plus de fa- "veur, et qu'enfin de tous temps cette liqueur a "été considérée comme une des choses qui ne sont "pas essentielles à la vie, dont même un usage "immodéré deviendrait pernicieux, et sur lesquel- "les, par conséquent, on ne peut trop rejeter le "poids des impositions." (1)

Ce sont là des considérations encore actuelles à notre époque.

Certains particuliers étaient assujettis au paiement de l'annuel.

Etaient également passibles de l'annuel, les simples particuliers, non commerçants de profession, qui vendaient dans l'année plus de 3 muids de vin ou 6 muids de cidre ou de poiré.

Il était dû des annuels distincts pour la vente du vin, celle du cidre ou du poiré, et pour celle de la bière (dont moitié du droit à la charge des brasseurs), ainsi que pour celle de l'eau de vie ; il était dû autant d'annuels que le redevable avait de caves ouvertes pour la vente, et enfin un annuel distinct pour la vente en gros et un pour la vente au détail. L'impôt était payable une fois par an, en principe, avant le 15 février.

Les anciens et nouveaux cinq sols.

Les boissons acquittaient aussi un droit d'entrée, qui était constitué pour les vins, par ce qu'on appelait les anciens et nouveaux cinq sols. Les anciens cinq sols dataient d'un édit

---

(1). Lefebvre de la Bellande. - Traité général des droits d'aides. Edition de 1770. - 12° 1365, p. 77 -

Source : BIU Cujas

de Charles IX de septembre 1561; les nouveaux cinq sols y furent ajoutés par Henri III, en juillet 1581. Les anciens et les nouveaux cinq sols qui étaient grossis de l'augmentation au parisis, dont on a déjà parlé plus haut, s'élevaient, en fait, à 13 sols 5 deniers. L'ordonnance de 1680 les arrondit à 14 sols par muid de vin. Cependant les nouveaux cinq sols n'étaient pas payés dans certaines généralités; par exemple, dans celles de Tours, d'Orléans et de Lyon, qui ne supportaient pas les anciens cinq sols. Dans les autres, ils étaient dûs à l'entrée des villes et des bourgs clos, ainsi que des faubourgs et des hameaux en dépendant, dont la liste était donnée dans les états annexés aux ordonnances.

Les anciens cinq sols et les nouveaux étaient dûs sur tout le vin qui pénétrait dans un lieu assujetti au droit, que ce fût pour y être vendu ou que ce fût pour y être consommé. Il était donc dû autant de fois que le vin était transporté, d'une paroisse sujette au droit à une autre paroisse également imposable, soit à destination de commerçants, soit à destination de consommateurs.

Le vin qui "passait debout" dans les lieux sujets au droit, c'est à dire qui les traversait de bout en bout, les traversait en franchise, à condition d'être accompagné d'un congé ou d'une lettre de voiture en forme régulière, et de ne pas y séjourner plus d'un certain temps. C'est l'origine de ce qu'on appelle, en matière d'octroi, le passe-debout.

Les droits d'entrée frappaient également les vendanges sur la base de 3 muids de vendange pour 2 de vin.

Les précautions contre le baillage.

Pour assurer la perception de l'impôt et éviter la fraude du "baillage", c'est à dire la fraude, qui consistait à introduire clandestinement du liquide en le transportant dans des barils ou des récipients faciles à transporter furtivement, il était interdit de transporter le vin dans des vaisseaux inférieurs à une certaine contenance.

Les subventions à l'entrée.

Aux cinq sols s'ajoutait ou se substituait éventuellement, car les régimes variaient la subvention à l'entrée, qui frappait non seulement le vin, à raison de 25 sols par muid,

Source : BIU Cujas

mais encore le cidre et la bière à raison de 13 sols 6 deniers, le poiré à raison de 6 sols 9 deniers, et l'eau de vie à raison de 5 livres 8 deniers. La subvention à l'entrée était due dans les régions où le droit de détail était du quatrième. On a vu, en effet, que dans les pays de huitième, cette subvention à l'entrée avait été jointe au droit de détail proprement dit, pour constituer le huitième réglé. Dans le ressort de la Cour des Aides de Paris, la subvention était acquittée dans toutes les localités de plus de cent feux; dans le ressort de la Cour des Aides de Caen, elle était payée à l'entrée des localités soumises au droit des cinq sols. En étaient passibles, non seulement les boissons qui étaient introduites dans la localité, mais celles qui étaient produites par le récoltant à l'intérieur de l'agglomération. Aussi le contrôle du recouvrement était-il assuré par des inventaires de boissons, par des déclarations de pressurage pour le cidre, etc; et par des mesures de contrôle diverses qui variaient d'ailleurs suivant les régions.

Le droit de subvention par doublement.

Le droit de subvention par doublement, qu'il ne faut pas confondre avec la subvention à l'entrée, complétait cette organisation compliquée. C'était un droit d'une nature assez complexe qui, tantôt avait le caractère d'un droit de douane, tantôt celui d'un impôt ordinaire. Il se percevait, à la frontière, sur les boissons qui entraient dans le royaume ou qui en sortaient, et à l'intérieur du royaume, sur tous les vins, qui passaient d'une province, où les aides avaient cours, dans une province qui n'y était pas soumise. Ce droit était fixé à 5 livres 10 sous par muid pour l'eau de vie, à 54 sous pour le vin, à 27 sous pour le cidre et la bière, à 13 sous 6 deniers pour le poiré. Y étaient soumises également les vendanges fraîches et les fruits, à raison de 3 muids de vendange pour 2 de boisson. Le vin sur lequel le droit de subvention par doublement avait été payé deux fois n'y était plus sujet, en quelque endroit qu'il fût transporté.

Droits accessoires sur les boissons.

Le droit de jauge

A ces droits divers s'ajoutaient, en outre des droits accessoires, qui avaient constitué primitivement la rétribution d'offices. C'était d'abord le droit de jauge et courtage, qui avait été

Source : BIU Cujas

de courtage.

établi, à l'origine, pour rémunérer les offices des jaugeurs de futailles et des courtiers de marchandises, créés au milieu du 16ème siècle, et qui continua, après la suppression de ces officiers, vers le milieu du 17ème siècle, à être perçu pour le compte du trésor royal. Ce droit qui était de 15 sous par muid de vin, de 9 sous par muid de cidre, de poiré ou de bière, de 2 livres 15 sous pour l'eau de vie était perçu à la vente en gros ou à la vente au détail, ou à l'entrée ou à la circulation suivant les localités.

Les droits des courtiers-jaugeurs.

Le droit des courtiers-jaugeurs, qui ne doit pas être confondu avec le droit de jauge et de courtage fut institué lors du rétablissement, en 1691, des offices de courtiers-jaugeurs, dont il était la rétribution. Le droit de courtier-jaugeur était dû sur le premier enlèvement de la boisson, quelle que fût la cause du déplacement, et sur tous les déplacements ultérieurs, dont la cause était une vente.

Le taux était variable, du moins pour la fraction du droit, qui représentait le droit de courtage.

Le droit des inspecteurs de boissons.

Signalons également le droit des inspecteurs de boissons, qui était perçu aux entrées, et qui avait été institué, en 1705, pour rétribuer les nouveaux offices d'inspecteurs des boissons créés, en vue de procurer des recettes au trésor; la plupart des créations d'offices qui étaient concédés moyennant finance étaient en effet de simples expédients fiscaux.

Les droits d'octroi.

Enfin, à tous ces impôts se superposaient des octrois, levés pour le compte des finances municipales, mais qui intéressaient aussi le trésor royal, puisque depuis 1667, ils étaient perçus de compte à demi entre les localités et le fisc, les octrois ayant été doublés en 1667, moyennant que la moitié du produit serait versée au roi.

Le régime comportait de nombreuses dérogations.

Cette esquisse du régime des boissons en donnerait d'ailleurs une image inexacte, si l'on ne prenait soin d'insister encore sur l'importance des dérogations et des régimes spéciaux concernant telles ou telles villes, élections ou généralités, dérogations et régimes spéciaux si nombreux que, pour connaître exactement les droits perçus dans une localité

Source : BIU Cujas

déterminée, il était nécessaire, même aux agents de l'époque, de se reporter aux documents administratifs ou aux "traités des aides."

Le régime spécial de la Ville de Paris.

Parmi ces régimes spéciaux, une mention particulière doit être faite pour la Ville de Paris, où la difficulté d'y organiser la surveillance et d'y pratiquer l'exercice des redevables, tous les droits sur les boissons y furent convertis, par l'arrêt du Conseil du 10 Octobre 1719, en un droit unique à l'entrée, qui remplaçait à la fois l'ancien droit à l'entrée, le droit de gros et le droit de détail. Ce droit était de 20 livres par muid de vin entrant par terre, de 23 livres par muid de vin introduit par eau, de 42 livres pour les vins de liqueur, de 4 livres par muid de cidre, de 40 sous par muid de poiré.

Les droits sur les boissons constituaient la partie de beaucoup la plus importante des aides. Faisaient également partie des aides, le droit de marque des matières d'or et d'argent, le droit de marque du fer, du cuir, le droit sur les amidons, etc..

L'impôt sur le tabac.

Parmi les autres impôts de consommation de l'Ancien Régime, on doit encore mentionner l'impôt sur le tabac et l'impôt sur les poudres et les salpêtres.

L'impôt sur le tabac date, en France, de 1629; il fut d'abord perçu sous forme de droit d'importation de 30 sous par livre. En 1674, fut institué le monopole de vente de l'Etat, qui fut affermé. En 1681, une ordonnance réglementa et limita, pour la première fois, la culture du tabac indigène. En 1719, fut rétablie la liberté d'introduction du tabac étranger, moyennant le paiement de taxes à l'importation; mais le privilège exclusif de production et d'importation au profit de l'Etat réapparut en 1721. La déclaration du 1er avril 1721 constitue le véritable code de la matière.

L'impôt sur les poudres et salpêtres.

Les poudres et salpêtres constituaient un monopole de fabrication et de vente, dans l'intérêt de la défense du royaume. Ce monopole, primitivement affermé, fut mis en régie par Turgot, en 1775.

Les causes d'impopularité

Les aides étaient des impôts extrêmement impopulaires; ils étaient très lourds dans certaines

Source : BIU Cujas

des aides.

régions, par suite de la superposition des multiples droits précités ; de plus, ils soumettaient les assujettis à un contrôle sévère et inquisitorial, dont la rigueur dépassait singulièrement celle de la surveillance actuelle. Ainsi, ce contrôle comportait l'exercice de tous les récoltants et de tous les débitants de boissons, qui n'existe plus dans la législation présente ; les gouvernements de l'époque avaient aussi une moindre souci qu'on ne l'éprouve aujourd'hui, de la liberté individuelle. Mais surtout la diversité des régimes, qui variaient d'une localité à la localité voisine, était une source de difficultés constantes. "On éprouve tous les jours, dit Lefèbre de la Bellande, " les difficultés que produit dans la perception ce " défaut d'uniformité ; il subsiste cependant tou- " jours par l'inconvénient de porter atteinte à " des usages que le temps a consacrés et que " les peuples le plus souvent confondent avec leurs " privilèges".

Les aides avaient de réelles qualités.

Cependant, quelles que soient les plaintes auxquelles les aides aient donné lieu, sous l'ancien régime, il serait injuste de ne pas signaler leurs très réelles qualités. La première, c'est que si les droits d'aides comportaient des diversités locales multiples, des régimes plus favorables dans certaines localités que dans certaines autres, ils comportaient par contre beaucoup moins de privilèges personnels que les impôts directs. En principe, tout le monde était soumis aux droits d'aides, sans exception de qualité ou de fonction, à l'inverse de ce qui existait pour les impôts directs, dont la plaie véritable était l'abus des privilèges. On comprend ainsi la préférence que leur manifestait Colbert. Le grand mérite de l'impôt indirect sous l'ancienne monarchie, comme d'ailleurs aujourd'hui encore, c'était d'être payé par ceux-là même qui ne payaient pas l'impôt direct ; la seule différence, c'est que ceux qui ne payaient pas alors l'impôt direct, c'étaient les gens des hautes classes, tandis qu'aujourd'hui ce sont les classes démocratiques.

Exclusion presque complète des privilèges personnels.

Perfection du mécanisme de

D'autre part, au point de vue du mécanisme de la perception et des procédés de contrôle,

Source : BIU Cujas

perception et des procédés de contrôle.

on peut dire que les règlements de l'Ancien régime, qui avaient d'ailleurs été pris sous l'inspiration de la ferme générale, avaient porté le système à son dernier degré de perfection. La preuve en est qu'à prendre les choses en gros, l'Administration moderne applique encore les règlements de ce temps et que depuis lors on n'a à peu près rien inventé et rien innové. Tous les procédés actuels de surveillance, l'exercice, la prise en charge sur le portatif, l'imposition des manquants, qui a son origine dans le droit de gros manquant ou de trop bu et qui est un des procédés les plus efficaces pour garantir le recouvrement de l'impôt, les visites domiciliaires chez les simples particuliers, en cas de soupçon de fraude, les titres de mouvement: congé, acquit à caution, passe-debout, la contrainte comme procédé de recouvrement des droits, datent de l'Ancien régime et, par l'intermédiaire du Décret du 1er Germinal an XIII et de la loi du 28 avril 1816, qui en ont transcrit les dispositions principales, la grande ordonnance de 1680 du fait des aides est encore la base de notre système de contributions indirectes. La régie parle même encore le langage archaïque de 1680, ce qui d'ailleurs n'est pas toujours pour rendre plus clairs les textes réglementaires actuels; les registres de récolement s'appellent toujours des portatifs, l'outil qui sert à marquer les futailles s'appelle toujours la roumanne, et le décret du 30 mai 1899 relatif à l'impôt sur la bière traite de l'"épalement", c'est à dire de la jauge des chaudières et des cuves de brasserie par les agents presque dans les mêmes termes que l'ordonnance de 1680. La principale différence entre le vérificateur des contributions indirectes et l'ancien commis de la ferme générale, qui se servent des mêmes livres et du même outillage, c'est que le vérificateur actuel est muni d'un étui alcoométrique, c'est à dire d'un jeu d'alcoomètres, aréomètres ou densimètres. A part ce détail, les procédés de constatation les modes de tenue des comptes sont ceux de l'Administration des aides.

Cette perfection, le système la devait à l'action de la ferme générale, dont il est d'autant plus nécessaire de dire quelques mots

Source : BIU Cujas

que son organisation a également influé d'une façon très directe sur l'organisation actuelle du service. La hiérarchie des agents des contributions indirectes, est en effet calquée en gros sur celle des fonctionnaires de la ferme générale.

Le procédé de l'affermage des impôts.

Tandis que, de bonne heure, l'impôt direct fut perçu en régie, c'est à dire directement pour le compte du Trésor, par les officiers royaux, le principe de l'affermage des impôts indirects s'est maintenu pendant tout l'Ancien régime. Le procédé de l'affermage est sans doute un procédé fiscal rudimentaire, puisque le trésor perd le montant de ce que le fermier garde pour lui à titre de bénéfice et que, d'autre part, ce dernier, qui perçoit les droits pour son compte et est souvent dénué de scrupules, a tendance à pressurer les populations. C'est cependant un procédé assez commode, dans les pays, dont l'organisation administrative et fiscale est encore rudimentaire, parce qu'il dispense le Gouvernement du souci de la levée de l'impôt, de l'entretien de fonctionnaires fiscaux, et qu'il lui garantit la rentrée d'une somme déterminée.

Histoire de l'affermage des impôts sous l'ancien Régime.

Au début, les fermes furent extrêmement nombreuses ; elles étaient circonscrites à un ou à quelques impôts, limitées à une région déterminée, et leur nombre se trouvait encore accru par ce fait que le fermier en nom sous-affermait à son tour certaines parties de sa ferme. Puis, notamment à partir du règne de Henri III, commencent à se manifester des efforts de centralisation. C'est du règne de Henri III que datent le "grand parti du sel" pour la ferme des droits de gabelle, en 1578, ainsi que la réunion dans un même bail, en 1584, de ce qu'on appelait les "cinq grosses fermes", qui étaient des fermes chargées principalement de la levée des douanes intérieures : traites foraines, haut passage le rêve de Champagne et de Normandie, traites foraines et domaniales de Champagne, de Picardie, de Normandie, de Bretagne, les traites foraines de Normandie, douane de Lyon et droits d'entrée sur les épices, drogueries et grosses denrées.

Le grand parti du sel. Les cinq grosses fermes.

Sully poursuit

Sully réunit à la ferme des gabelles, qui

Source : BIU Cujas

La fusion des différentes fermes.

avait été concédée au grand parti du sel, celle de l'approvisionnement des greniers, fusionna dans le bail Brunet, en 1598, les cinq grosses fermes qui, bien qu'ayant fait précédemment l'objet d'un bail unique, étaient cependant demeurées jusque là distinctes, et, en 1604, fit un bail général des aides à Jean Moisset. Cependant, il existait encore de nombreuses petites fermes, dont beaucoup devaient subsister jusqu'à la Révolution. Ainsi, par exemple, sous Louis XIII, pour le seul octroi de Paris, il y avait 15 fermiers, chargés respectivement de la perception des droits sur certaines catégories de produits; certains produits relevaient d'un fermier et les autres d'un autre.

La réorganisation des fermes par Colbert. Le bail Legendre.

Colbert consacra ses soins à la réorganisation des fermes. Il rétablit d'abord le système de l'adjudication publique pour les baux, que l'on avait pris l'habitude de passer de gré à gré, au détriment du fisc, supprima les pots de vin et, en 1668, passa avec Legendre un bail, comprenant toutes les grandes fermes, qui est le premier essai de constitution de la ferme générale. Legendre était fermier de toutes les fermes, gabelles, aides, traites, petites fermes particulières, à l'exception du domaine. Cependant, en 1674, à l'expiration du bail Legendre, il fut impossible de trouver un adjudicataire unique, et l'on dût faire deux baux distincts.

Le bail Fauconnet.

Enfin en 1681, le bail conclu avec Jean Fauconnet, réunit toutes les fermes, y compris le domaine. C'était vraiment le premier bail de la ferme générale des droits et domaines du roi. Le bail était consenti pour 6 ans, moyennant la somme de 56.650.000 livres, la première année, avec une augmentation de 100.000 livres pour les années suivantes.

Les vicissitudes de la ferme générale jusqu'à sa suppression par la Constituante.

En 1687, la ferme générale fut divisée en deux fermes, qui furent réunies de nouveau 4 ans plus tard, en 1691, au moment du bail Jointot. Ce bail est important, parce que c'est de lui que date la constitution de la Compagnie des fermiers généraux, qui étaient alors au nombre de 40, et l'organisation définitive du régime administratif de la ferme.

En 1698, la ferme des tabacs en fut déta-

Source : BIU Cujas

chée, pour être confiée à un fermier spécial; elle ne devait lui faire retour qu'en 1730. Le contrôleur général Chamillart créa aussi plusieurs petites fermes distinctes, auxquelles il attribua la perception de divers droits nouveaux, qui venaient d'être institués pour remédier à la pénurie du Trésor. Par contre, la ferme générale se grossissait de petites gabelles, qui jusque là n'en faisaient pas partie. Depuis la mort de Colbert jusqu'en 1715, les finances déclinent d'ailleurs progressivement; la misère est générale et cette situation réagit naturellement sur le rendement des impôts, aussi la ferme générale rapporte-t-elle de moins en moins à l'Etat; tandis que le bail de 1681 avait été conclu pour 56 millions et demi de livres en chiffres ronds, (en fait, pour 63 millions avec les versements accessoires), le bail conclu avec Isambert en 1706, n'est plus que de 40 millions, et cette diminution est d'autant plus importante que, dans l'intervalle, les attributions de la ferme générale ont été étendues. En 1709, la crise est parvenue à un point tel qu'on ne trouve pas d'adjudicataire, et que pendant 6 ans la ferme générale doit être exploitée en régie; ce n'est qu'en 1715 que fut passé un nouveau bail pour 48.500.000 livres par an. D'ailleurs, à partir de ce moment, le produit de la ferme générale bénéficie de la reprise de l'essor économique et augmente progressivement.

En 1719, Law obtint de faire résilier tous les baux en cours, et se fit adjuger la ferme générale, pour la réunir à sa banque en y annexant également les petites fermes et la ferme des tabacs. Dans le plan de Law, devait sortir de là une des plus gigantesques organisations financières qu'on ait jamais conçues; les billets de la banque auraient été gagés tant par les recettes de la ferme générale que par les bénéfices des grandes compagnies coloniales et de navigation, qui y étaient également associées. A la chute du système, le gouvernement fut obligé de remettre la ferme en régie jusqu'en 1726, date du bail Cordier.

En 1744, le prix du bail Thibault-Laine, y compris la ferme des tabacs, rattachée de nouveau à la ferme générale, atteignit 91.153.000

Source : BIU Cujas

livres ; en 1749, le bail Girardin est porté à 101.149.500 livres.

En 1756, lors du bail Henriet, intervint un changement assez important ; les sous-fermes furent supprimées. Comme il en résultait un accroissement de travail pour la ferme générale, qui reprenait la gestion directe d'un certain nombre de droits, qu'elle avait rétrocédés à des sous-fermiers, 20 places nouvelles de fermiers généraux furent créées, ce qui en porta le nombre à 60. En 1760, le bail Prévot, y compris la ferme de Lorraine, qui fut également attachée à la ferme générale fut conclu pour 118.000.000, chiffre insuffisant, étant donné l'accroissement rapide de la prospérité publique dans cette période. Les bénéfices exagérés retenus par les fermiers généraux suscitèrent des critiques assez sévères contre la faiblesse ou la complaisance du gouvernement et, à partir de ce moment, l'opinion publique se soulève de plus en plus contre l'enrichissement excessif des membres de la Compagnie. Le régime de la ferme générale est pris violemment à partie, notamment par le marquis de Mirabeau, père du grand orateur, dans son livre sur "la théorie de l'impôt", 1776. Montesquieu est aussi au nombre de ses adversaires ; les critiques redoublent, au moment où l'abbé Terray passe en 1774 le bail David, pour le prix de 152.000.000 livres, qui est jugé scandaleusement insuffisant. Les cohortes des aides dirigent, de leur côté, des attaques très vives contre les fermiers généraux, et au moment où Necker prend le portefeuille des finances, une réforme du système paraît inévitable. Ce qui l'empêcha de prendre des mesures radicales c'est qu'en cas de suppression de la ferme générale, il aurait fallu rembourser le cautionnement des fermiers généraux et les avances qu'ils faisaient à l'Etat, racheter leurs immeubles et leur matériel et que le trésor royal était sans ressources.

Les attaques contre la ferme générale.

Cependant, le 9 janvier 1780, Necker faisait prendre un arrêt très important, qui instituait le démembrement de la ferme générale. A l'ancienne ferme générale unique se substituaient trois compagnies distinctes.

Le démembrement de la ferme générale en 1780.
1° la ferme générale

Source : BIU Cujas

La première était la ferme générale, dont le champ d'activité était singulièrement réduit, puisqu'elle ne comprenait plus que les gabelles, les traites, les tabacs et les entrées à Paris. Le nombre des fermiers généraux, par suite de cette réduction, était ramené de 60 à 40. En second lieu, venait la "régie générale des aides et autres droits perçus à l'exercice", formée du démembrement des droits d'aides et autres droits perçus à l'exercice (boissons, fers, cuirs, cartes, papier, amidon, etc.), jusque là confiés à la ferme générale. A sa tête étaient placés 25 régisseurs aux appointements de 25.000 livres par an. D'ailleurs, ces deux compagnies, bien que l'une s'appelât régie générale et l'autre ferme générale, présentaient dans leur organisation, des traits qui les rapprochaient l'une de l'autre, et auraient probablement fini avec le temps, par être calquées sur un type unique. La régie des aides était en effet, une régie intéressée; en dehors de leurs appointements, les régisseurs participaient aux bénéfices sous forme de l'allocation d'une prime de gestion; en sens inverse, les fermiers généraux devaient, de leur côté, faire participer le trésor à leurs bénéfices, lorsque les produits de la ferme dépassaient un certain chiffre.

La régie générale des aides.

Enfin, venait la régie des domaines, constituée sur le même type que la régie générale, et qui avait également à sa tête 25 administrateurs, aux mêmes appointements de 25.000 livres par an.

La régie des domaines.

L'intendant d'Ormesson, après la chute de Necker, voulut aller plus loin, et par l'arrêt du 24 Octobre 1783, supprima inconsidérément la ferme générale, en résiliant le bail en cours. Les fermiers généraux étaient transformés en simples directeurs-régisseurs, qui percevaient les droits, moyennant des émoluments déterminés, pour le compte de l'Etat. Mais cet arrêt fut rapporté presque aussitôt. En effet, les fermiers généraux avaient prêté au Trésor de l'argent, qu'ils s'étaient procuré eux-mêmes en émettant des billets de la ferme; dès que l'on sut que la ferme générale était supprimée, les porteurs de billets se précipitèrent à ses guichets pour en obtenir le remboursement, car ils n'avaient pas confiance dans l'Etat, pour tenir les engagements

La réforme de d'Ormesson en 1783.

Source : BIU Cujas

de la ferme générale. En présence de la menace d'une crise de crédit, il fallut abroger l'arrêt du 24 octobre 1783. Il en resta cependant quelque chose : les traites, c'est à dire les droits de douane, continuèrent depuis lors, à être perçues en régie par les fermiers généraux, c'est à dire que, tandis qu'ils percevaient les autres droits, à titre de fermiers, disposant en propre du montant des impôts recouvrés, moyennant le versement du prix du bail, ils étaient, au contraire, comptables du produit des traites, qu'ils percevaient en qualité d'agents du trésor.

L'impopularité de la ferme générale ne cessait d'ailleurs de s'accroître ; sous Calonne, notamment, le monopole des tabacs donna lieu à un scandale. L'opinion publique reprochait aux commis de la ferme de mêler au "râpé" des corps étrangers et de mouiller le tabac pour en accroître frauduleusement le poids. L'événement fit assez de bruit pour que ce grief fut rappelé plus tard dans l'arrêt du tribunal révolutionnaire, qui condamnait à mort les fermiers généraux.

La Constituante supprime la ferme générale en 1790.

La Révolution marque la fin de la ferme générale. Le 27 mars 1790, un décret de la Constituante la supprima en même temps que les régies ; une commission fut nommée pour liquider le remboursement des sommes dues aux fermiers généraux pour apurer leurs comptes et pour régler également la cession du matériel et des immeubles de la ferme générale. (1)

La Révolution et la condamnation des fermiers généraux.

A la faveur de l'agitation révolutionnaire, les ennemis de la ferme générale donnèrent libre cours à leurs rancunes ; on reprocha aux fermiers généraux de retarder volontairement la production de leurs comptes. La Convention cédant aux exigences populaires, désigna par le

---

(1). A côté de la Ferme générale et de la Régie générale, existaient encore, à la fin de la Monarchie, quelques petites fermes particulières : fermes des Marchés de Sceaux et de Poissy, pour la perception des droits sur les animaux de boucherie destinés à la consommation de Paris, fermes des devoirs de Bretagne, ferme des équivalents du Languedoc. Ces fermes étaient assez nombreuses dans les pays d'Etats, où les impôts de consommation échappaient à l'organisation fiscale existant dans le reste du Royaume. Toutes ces fermes ont disparu à la Révolution en même temps que les droits qu'elles percevaient.

Source : BIU Cujas

Décret du 25 septembre 1793, 5 commissaires réviseurs, choisis parmi des agents tarés et congédiés de l'ancienne ferme, pour procéder à un examen rigoureux de la comptabilité. Des primes furent promises aux dénonciateurs. Au moment où éclata la Révolution, un receveur de la ferme générale nommé Gaudot, qui s'était rendu coupable de malversations était poursuivi au criminel; il désirait naturellement mettre la main sur son dossier qui contenait des pièces compromettantes pour lui. Pour s'ouvrir l'accès de l'Hôtel des fermes, il se fit fort, auprès de la Convention, de faire rendre gorge aux fermiers généraux, et sur sa dénonciation, l'Assemblée les renvoya devant le tribunal révolutionnaire. (1) Comme il y avait sous la Monarchie, des fonctionnaires du Trésor qui portaient le titre de receveurs généraux, on inscrivit même, dans le Décret de mise en accusation, pour être sûr de n'oublier personne dans la proscription, "fermiers généraux et receveurs généraux". Il fallut que Gaudin, le futur Ministre des finances du Consulat et de l'Empire, qui était alors commissaire de la Trésorerie Nationale, courût au Comité des Finances pour lui faire remarquer que les receveurs généraux, fonctionnaires chargés de centraliser les recettes des impôts directs n'avaient rien de commun avec les fermiers généraux, qui prenaient à bail la perception des droits de consommation. Il eut beaucoup de peine à en convaincre le Comité, qui se décida cependant sur son insistance, à biffer les noms des 48 receveurs généraux de l'ordre de mise en jugement; ce hasard les sauva d'une mort à peu près certaine. (Mémoires du duc de Gaëte p. 18).

Les fermiers généraux ne se doutaient pas du sort qui les attendait, et continuaient en prison à préparer avec sérénité leur justification. Le 16 floréal an II, (5 mai 1794), ils furent brusquement amenés à l'audience, condamnés à mort et exécutés; sur 32 qui avaient été arrêtés, 3 échappèrent seuls à la

(1). Mollien. - Mémoires. Edition Guillaumin - T. I. p. 160.

Source : BIU Cujas

sentence capitale, parce qu'ils n'étaient pas fermiers en titre, mais simplement adjoints. Au bout de peu de temps, on s'aperçut que cette condamnation n'était fondée sur aucun motif valable; on n'avait rien découvert de suspect dans leur gestion, si bien qu'à partir de 1795, des mesures de réparation furent prises envers les familles des victimes.

Le personnel des fermiers généraux.

La ferme générale a été une des institutions les plus impopulaires et les plus décriées de l'ancien Régime. Pour le juger équitablement, il est nécessaire de se placer à différents points de vue et aussi de distinguer suivant les époques. Au point de vue des hommes qui l'ont dirigée on doit faire une différence très nette entre les traitants de la fin du 17ème siècle de la première moitié et même du milieu du 18ème, et les fermiers généraux, qui étaient en fonctions vers 1780 et dans les années suivantes. Les premiers étaient des brasseurs d'affaires, des manieurs d'argent sans scrupules, assez exactement représentés, comme le dit Marion par le type de Turcaret. Au contraire, les fermiers généraux de la seconde moitié du 18e siècle, étaient, pour la plupart des hommes de haute valeur, aussi remarquables par leur intégrité que par leur ardeur au travail. Mollien, qui était un bon juge, leur a rendu dans ses Mémoires (T. 1. p. 80), un témoignage éclatant. Par une de ces injustices qui sont fréquentes dans l'histoire, ce sont eux qui ont payé les fautes et les erreurs de leurs devanciers.

Les abus de la perception de la ferme générale.

Au point de vue des abus de la perception, il n'est pas douteux que la ferme générale a témoigné d'un esprit de fiscalité souvent excessif; cependant, à la fin de son existence, les abus allaient en s'atténuant. Mollien raconte dans ses Mémoires (T. I. p. 64-65) que lorsqu'il commença à s'initier à l'administration des finances, il fut d'abord effrayé en prenant connaissance de tous ces règlements fiscaux, hérissés de menaces terribles, qui semblaient mettre constamment en péril la liberté des redevables. Puis quand il vit comment ils étaient appliqués il se convainquit qu'il y avait entre le texte et son application

Source : BIU Cujas

la même différence qu'entre les mœurs des anciens financiers et celles des nouveaux", et que l'administration de la Ferme s'humanisait de plus en plus et que sa jurisprudence "toujours portée à l'atténuation des délits, à la modération des peines" ne méritait pas les attaques, dont elle était l'objet.

D'ailleurs l'extrême diversité des régimes fiscaux et la multiplicité des droits, étaient de nature, à elles seules, à compliquer les services et à soulever des difficultés entre les redevables et les commis.

L'organisation de la ferme générale.

Quant à l'organisation de la ferme elle était véritablement remarquable; on peut même dire que c'était la seule organisation fiscale bien comprise de l'Ancien régime si bien comprise que c'est, en somme, sur ses fondations que l'on a dû reconstruire en partie le système fiscal de la France moderne, après la Révolution.

Les fermiers généraux.

L'adjudicataire général, qui figure en nom dans le bail, n'est qu'un comparse; c'est généralement un commis de la ferme ou un valet de chambre du contrôleur général, qui touche comme prête-nom une gratification appréciable, et au nom duquel sont adressées les communications du Gouvernement à l'administration de la Ferme. Les fermiers généraux ne figurent dans le bail qu'en qualité de cautions de l'adjudicataire général. Ces cautions forment une société par intérêt, constituée régulièrement par acte notarié; ils doivent être agréés par le roi, qui dispose ainsi, en fait, de leur nomination. Ils se recrutaient, en fait, dans toutes les classes de la société; les uns appartenaient à l'ancienne noblesse, les autres, au contraire, étaient des hommes nouveaux d'extraction modeste. Des personnages de qualité participaient d'ordinaire, à la fourniture des gros cautionnements, que les fermiers généraux étaient obligés de verser au trésor; on les appelait des croupiers et leur participation s'appelait une croupe. Une croupe était un placement très recherché, rémunérateur et bien garanti. Louis XV avait lui-même quatre quarts de parts de fermiers généraux. En dehors des intérêts qu'ils ser-

Source : BIU Cujas

vaient aux croupiers, figuraient également, parmi les charges des fermiers généraux, les pensions qui rémunéraient habituellement les bons offices des personnes de qualité dont l'influence avait permis au fermier général d'obtenir sa place. Les croupes et les pensions donnaient lieu à des abus multiples et influaient, au préjudice du trésor, sur le prix du bail. Turgot chercha en vain à les supprimer ; elles ne disparurent qu'en 1780.

Le bail.

A la fin de l'ancien régime, le bail était conclu généralement pour 6 ans, au cours desquels, en principe, aucun changement ne pouvait être apporté, ni à l'organisation, ni au tarif des impôts concédés. Le bail portait l'indication de deux prix ; l'un, appelé le prix ferme, était garanti à leurs risques et périls par les fermiers. Comme d'ailleurs c'était un prix évalué intentionnellement très bas, le risque des fermiers était purement théorique ; l'autre prix, supérieur au premier, était ce qu'on appelait le prix espéré. La différence entre le prix ferme, garanti au trésor par les fermiers, et le prix espéré, constituait pour ce totalité le bénéfice des fermiers ; mais, si le produit des impôts dépassait le prix espéré, il y avait alors, pour le surplus, partage de bénéfices entre le trésor royal et la ferme.

Les émoluments des fermiers généraux.

Les émoluments des fermiers généraux sont assez difficiles à apprécier, parce qu'ils se composaient de plusieurs éléments. Ils comprenaient un traitement fixe, des frais de tournée, des frais de bureau, l'intérêt de leur cautionnement, et le surplus, à titre de part de bénéfices dans le produit du bail. Bourbelon estime les émoluments des fermiers du temps de Necker à 203.000 livres par an, l'abbé Terray les évalue à 100.000 livres et Lavoisier à 52.000 livres. L'écart de ces différentes évaluations tient probablement à ce qu'elles ne font pas état des mêmes éléments. Mollien, dont les renseignements peuvent être tenus pour très sûrs, dit que le bail de 1774, conclu par l'abbé Terray, laissa à chaque fermier un bénéfice annuel d'environ 300.000 francs, sur lesquels devait être prélevée la rémunération de son cautionnement de 1.560.000 livres,

Source : BIU Cujas

de sorte que cet émolument représentait à peu près 20 % de l'argent engagé par le fermier, pour constituer son cautionnement. Si l'on tient compte du prix du bail, les émoluments retirés par les fermiers généraux représentaient à peu près 2% du montant du produit.

Les fonctions des fermiers généraux.

Les fonctions des fermiers généraux étaient déterminées pour chacun d'eux par le pouvoir royal, qui fixait chaque année ce qu'on appelait le département du fermier, c'est à dire la délimitation de ses attributions. Ces fonctions se divisaient en 3 catégories : il y avait les comités, les correspondances et les tournées.

Chaque fermier général faisait partie d'un ou de plusieurs comités, comité du contentieux, comité des tabacs, comité des gabelles, etc... ; enfin, comité des caisses, sorte de comité supérieur, qui se réservait les questions les plus graves, traitait les affaires avec le gouvernement et dont faisaient partie les fermiers les plus éminents par leur science et leurs capacités.

En second lieu, chaque fermier était correspondant d'un ou de plusieurs comités, c'est à dire était chargé de notifier aux directeurs provinciaux les décisions du comité et d'en suivre l'application locale. Enfin, des fermiers généraux étaient également désignés comme "tourneurs", c'est à dire faisaient des tournées de contrôle, pour s'assurer sur place du bon fonctionnement des services. Ils se faisaient souvent assister dans ces tournées par des adjoints, qui étaient généralement de futurs fermiers généraux, candidats aux premiers postes vacants.

Les fonctionnaires de la ferme générale.

Les fermiers généraux étaient à la tête d'une armée de près de trente mille commis, organisée de la façon suivante :

Au dessous des fermiers généraux venaient d'abord les hauts fonctionnaires de la ferme générale ; en premier lieu, les 14 directeurs généraux, qui formaient avec les 9 directeurs des comptes, le receveur général et le liquidateur général ce qu'on appellerait aujourd'hui l'administration centrale. Ensuite, les directeurs provinciaux : il y avait ordinairement un directeur par généralité. Leurs pouvoirs étaient très étendus et leurs fonctions minutieusement

Source : BIU Cujas

réglées dans la procuration du fermier. Dans chaque élection importante était installé un receveur général, chargé de percevoir les droits au chef lieu de direction et de centraliser les fonds des receveurs particuliers ou buralistes et des commis aux aides chargés du recouvrement. Dans les élections peu importantes, les fonctions du receveur général étaient jointes à celles du directeur.

Sous les ordres des directeurs provinciaux, chefs du service local, étaient placés les receveurs particuliers et les buralistes, qui avaient les mêmes fonctions, mais dont les uns étaient installés dans des localités importantes et les autres dans des paroisses de moindre produit; les receveurs particuliers ayant un traitement fixe et les buralistes étant uniquement rétribués par une commission sur les recettes.

Le cadre actif de la ferme générale.

Le cadre actif était constitué par les contrôleurs ambulants et les commis aux exercices. Les contrôleurs ambulants, dont le nombre était proportionné au travail de chaque direction, avaient, comme leur nom l'indique, une mission de contrôle. "Leurs fonctions, nous dit Lefebvre de la Bellande (op. cit. n° 1646), sont de veiller sur le travail des commis aux exercices, d'être continuellement sur leurs traces par des visites et des contrevisites inattendues chez les débitants, de les tenir toujours en haleine, par la crainte, l'encouragement et l'exemple, de répéter et de vérifier leurs opérations, examiner leurs registres portatifs et de recettes, ainsi que ceux des buralistes, de constater leur situation", etc... Ce sont encore les fonctions des contrôleurs actuels des contributions indirectes. Dans les villes existaient des contrôleurs sédentaires, dont l'inspection était limitée au lieu de leur résidence.

Enfin, chaque direction était subdivisée en un certain nombre de circonscriptions appelées départements; dans chacune desquelles, il y avait deux commis aux exercices, à pied ou à cheval, chargés de procéder aux exercices, de tenir les portatifs, de percevoir dans les campagnes, les droits de détail, ainsi que de centraliser les recettes des droits de gros perçus par les buralistes, et d'en verser le montant à la caisse

Source : BIU Cujas

emploi. Il y a, en tout, 35 entrepôts spéciaux plus 2 bureaux de vente directe (Grand Hôtel et Champs Elysées) à Paris. Tous les entreposeurs de tabacs sont directement justiciables de la Cour des comptes pour leur comptabilité-matières. Quant à leur comptabilité-deniers elle est reprise dans celle du receveur principal.

Les postes spéciaux et les préposés.

Enfin, dans les salines, dans les distilleries industrielles, dans les fabriques de sucre, dans les fabriques de soude, etc, sont constitués des "postes spéciaux" d'agents, placés sous les ordres de contrôleurs spéciaux et d'inspecteurs spéciaux; qui ont sous leurs ordres des agents du cadre subalterne, qu'on appelle des préposés.

Il existe également un service de l'inspection générale des alcools dénaturés. D'ailleurs, la régie des contributions indirectes prête son personnel pour un certain nombre de services annexes ou accessoires, relevant souvent de ministères différents; par exemple, pour le service de la répression des fraudes, qui dépend du ministère de l'agriculture, pour le service de la surveillance des beurres et margarines, qui dépend du même ministère, pour le service du contrôle des services automobiles subventionnés, qui dépend du ministère des travaux publics, pour le service des primes à la sériculture, etc.

Nature des droits et modalités de recouvrement.

Les impôts perçus par la régie des Contributions Indirectes sont, tantôt à la production, tantôt à la consommation.

Les impôts perçus par l'Administration des contributions indirectes le sont, tantôt à la production (ex.: bières, bougies, etc), et tantôt à la consommation, (ex.: vins, cidres, poirés, alcools). Lorsqu'il s'agit d'impôts perçus à la production, les contribuables sont tenus de faire une déclaration avant de commencer leurs opérations. Lorsqu'il s'agit d'impôts prélevés à la consommation, les produits imposables, ne peuvent pas circuler sans être accompagnés d'un titre de mouvement, qui constate ou qui garantit le paiement des droits et que le redevable se fait délivrer, en faisant sa déclaration d'enlèvement. La déclaration d'enlè-

Source : BIU Cujas

vement. La déclaration du contribuable se trouve donc à l'origine de la perception de tous les droits.

Distinction des droits au comptant et des droits constatés.

Les droits se divisent en droits au comptant et en droits constatés. On appelle droits au comptant ceux dont la perception est concomitante de la déclaration faite par le redevable, et droits constatés ceux dont la perception n'est effectuée que plus ou moins longtemps après la déclaration et donne lieu à une constatation préalable de la matière imposable par les agents de la régie. La circulaire du 5 février 1857, de l'Administration des contributions indirectes, en donne d'ailleurs la définition très claire que voici : " Les taxes perçues par les " receveurs des contributions indirectes se classent " en deux catégories : 1°. les droits au comptant, " c'est à dire ceux qui sont payables et qui sont " effectivement payés, à l'instant même où les " contribuables font la déclaration prescrite par " la législation ; 2°. les droits constatés c'est à dire " ceux qui résultant soit de faits établis par les " exercices chez les assujettis, soit d'engagements " souscrits par les contribuables, doivent être ul. " térieurement recouvrés à la diligence et sous " la responsabilité des receveurs ". Ce qui distingue donc les droits constatés des droits au comptant c'est que, dans un cas, la déclaration et le paiement sont concomitants, tandis que, dans l'autre, le paiement ne suit la déclaration qu'à un certain intervalle de temps, les droits constatés étant, du reste, exigibles, en principe, au fur et à mesure des opérations de constatation.

Cette distinction repose sur la nature des faits imposables.

La distinction de ces deux catégories de droits est une distinction rationnelle, qui repose sur la nature des faits imposables.

Lorsque l'impôt est dû à l'occasion d'un fait précis, qui se produit à un moment donné, et pour lequel la déclaration du contribuable peut suppléer à la constatation des agents du fisc, la perception au comptant est le procédé tout indiqué. Ainsi, lorsqu'un contribuable se présente au bureau de la régie pour se procurer une estampille pour sa voiture ou une plaque pour sa bicyclette, le mode de recouvrement le plus simple est

Source : BIU Cujas

évidemment d'exiger le paiement immédiat du droit. De même encore, s'il s'agit d'un droit de circulation perçu lors de la mise en mouvement du produit, l'impôt pourra être perçu lors de la déclaration d'enlèvement. Ce sera le cas pour le droit de circulation sur les vins, ou encore pour le droit de consommation sur l'alcool, du moins quand les boissons sont expédiées à destination de particuliers non commerçants. Ce sera également le cas pour les droits perçus à l'occasion de l'introduction des produits dans une localité ou dans un endroit déterminé, tel, par exemple qu'une raffinerie, comme les droits d'entrée sur les huiles végétales ou animales (qui ne sont plus perçus d'ailleurs que dans un petit nombre de localités) ou comme les droits sur les huiles minérales brutes qui sont acquittés au moment où les huiles pénètrent dans la raffinerie.

Au contraire, lorsque l'impôt est perçu à l'occasion d'opérations plus ou moins continues, comme la fabrication ou comme l'exploitation d'un service régulier de transports publics, l'impôt ne peut évidemment pas être perçu au comptant, au fur et à mesure que s'effectuent les actes imposables: le décompte du montant des droits à la charge du redevable ne peut être arrêté qu'à la suite des constatations faites par la régie, par exemple, au moyen du recensement des quantités fabriquées (ex.: droits de fabrication sur les bières), ou d'après le relevé des recettes réalisées dans la période écoulée et sur lesquelles sera calculé le montant des droits (ex.: chemins de fer et tramways à traction mécanique).

Le crédit des droits peut faire passer un droit au comptant parmi les droits constatés.

Il convient d'ajouter que la régie est parfois amenée elle même à transformer des droits, qui devraient normalement être perçus au comptant, en droits constatés, lorsqu'elle accorde aux redevables le crédit des droits (v. infra), puisque ce crédit leur ouvre des délais pour se libérer. C'est sous cette réserve que le crédit des droits peut transformer des droits au comptant en droits constatés qu'il convient d'indiquer les principaux droits appartenant à chacune des deux catégories.

"Les Cours de Droit" 9, Place de la Sorbonne RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES L

Source : BIU Cujas

Liste des droits au comptant.

figurent notamment parmi les droits au comptant: le droit de circulation sur les vins, les cidres et poirés, à destination de simples particuliers; le droit de consommation sur les spiritueux, quand il est perçu à l'enlèvement, ainsi que la taxe de luxe de 30%; les droits sur les sels et les huiles; le timbre de 0,50 par expédition; le droit de garantie des matières d'or et d'argent; le prix des estampilles des voitures et des plaques de bicyclettes, ainsi que le droit sur les voitures en service accidentel ou extraordinaire. (Les voitures en service accidentel ou extraordinaire sont celles que le loueur de voitures n'emploie pas en service régulier et qu'il ne fait sortir qu'exceptionnellement ou accidentellement, lorsque le nombre des voyageurs à transporter dépasse la moyenne habituelle). Dans ce cas, il doit faire une déclaration de mise en service de la voiture, et il paie immédiatement le droit.

Liste des droits constatés.

Parmi les droits constatés figurent les droits sur les vins, cidres, poirés, spiritueux, sels, huiles, reconnus manquants chez les assujettis; le droit de consommation sur les spiritueux, lorsque l'expéditeur jouit du crédit d'enlèvement; les droits de fabrication sur les bières et les vinaigres; le droit de consommation sur les bonbons; les droits sur les sucres, sur les cartes à jouer; les produits des monopoles; les impôts sur les chemins de fer et les tramways à traction mécanique, l'impôt des voitures de terre et d'eau en service régulier et d'occasion; l'impôt sur les spectacles; la taxe sur les automobiles; la taxe sur les billards; la taxe sur le chiffre d'affaires, etc....

Intérêts qu'il y a à distinguer les droits au comptant et les droits constatés.

1° en ce qui concerne l'organe de perception.

2° au point de

La distinction des droits au comptant et des droits constatés est intéressante à plusieurs points de vue. En premier lieu, quant à l'agent de perception. Les droits au comptant, à part quelques exceptions peu importantes, sont perçus par les receveurs buralistes; les droits constatés le sont par les receveurs des contributions indirectes: receveurs sédentaires, dans les centres importants; receveurs ambulants dans les campagnes et les petites localités.

En second lieu, le recouvrement des droits

Source : BIU Cujas

une des formalités du recouvrement.

au comptant ne comporte d'autre formalité, que l'inscription de la déclaration sur un registre. Le receveur buraliste la consigne sur un registre à souche, qu'on appelle le registre de déclarations il en détache le volant, qui reproduit les mentions de la souche (d'où le nom d'expédition qu'on lui donne), et le remet au déclarant, qui s'en servira comme titre de mouvement; d'autre part, il inscrit le montant des droits versés sur un "registre de perception" également à souche, dont le volant sert de recepissé au contribuable.

Au contraire, le recouvrement des droits constatés exige l'ouverture de comptes aux assujettis sur des registres portatifs, ou sont pris en charge tous les éléments d'imposition: par exemple, s'il s'agit d'un brasseur, ou sont inscrites toutes les quantités de bières produites à chaque fabrication. Cette prise en charge se fait au moyen des constatations, auxquelles les agents procèdent au cours de leurs visites chez les assujettis. Lorsque le compte du redevable est établi, l'agent de perception en poursuit, en principe, immédiatement le recouvrement, en allant percevoir à domicile au cours de ses tournées, s'il s'agit d'un receveur ambulant, ou en adressant un avertissement au redevable, s'il s'agit d'un receveur sédentaire.

3° au point de vue du contrôle.

Enfin, les deux catégories de droits ne comportent pas la même nature de contrôles. Pour les droits constatés, la garantie du fisc repose essentiellement sur l'exactitude des constatations, c'est à dire sur la surveillance vigilante des lieux de détention des produits ou d'exercice de la profession; le contrôle est, par conséquent, un contrôle à domicile. Pour les droits au comptant, le contrôle est surtout extérieur; il a pour objet d'astreindre les assujettis à faire les déclarations auxquelles ils sont tenus, en veillant à ce qu'aucun des produits imposables ne puissent circuler sans avoir fait l'objet de la déclaration prescrite. Tandis que les droits constatés appellent une surveillance de la production les droits au comptant appellent une surveillance de la

Source : BIU Cujas

circulation. D'ailleurs, il faut se garder ici de formules trop absolues, car les deux surveillances, à la production et à la circulation, se prêtent un appui réciproque et se complètent comme on le verra plus loin.

Le crédit des droits. Justification et origine.

Nous avons vu que les droits au comptant sont acquittés au moment de la déclaration faite par le redevable ; quant aux droits constatés, ils sont en principe exigibles dès que les constatations effectuées par la régie ont permis de liquider le montant des droits à la charge du redevable, c'est-à-dire selon les redevables ou selon les droits en cause, tantôt au moment de la constatation (ex. : droits sur les manquants), tantôt à la fin de chaque mois (ex. : bières). D'ailleurs, en fait, les droits constatés ne sont pas perçus exactement au jour où ils deviennent exigibles. Ils font généralement l'objet d'états de recouvrement trimestriels. Le receveur ambulant va les chercher au cours de ses tournées, le receveur sédentaire rappelle à l'ordre les contribuables retardataires auxquels il a déjà envoyé ses avertissements. L'essentiel c'est de ne pas laisser trop grossir le compte du redevable, de faire en sorte qu'il s'acquitte le plus vite possible, ne serait-ce que par acomptes successifs, sauf à user de poursuites, si le recouvrement des droits tarde trop ou paraît compromis.

Quoiqu'il en soit, le contribuable est, en règle générale, légalement tenu du paiement dès que les opérations de constatation ou la déclaration ont permis de liquider le montant des droits. Cette obligation peut être très gênante pour lui, en le contraignant à faire l'avance de sommes souvent considérables, dont il ne pourra se récupérer que plus tard sur ses clients. Les impôts réclamés aux fabricants ou aux commerçants sont en effet, destinés à être supportés finalement par les consommateurs. Les négociants en gros paient ainsi l'impôt pour le compte de centaines de consommateurs et ne rentreront dans leur argent que lorsqu'ils auront vendus les produits taxés, ou même lorsqu'ils seront payés de cette vente, au cas où ils ont vendu à crédit.

Source : BIU Cujas

Ce dessaisement est de nature à leur causer des difficultés de trésorerie et, en tous cas, leur infliger une perte d'intérêts.

Aussi, en vertu d'un usage fort ancien, la régie a-t-elle été amenée à consentir, dans certains cas, au redevable le crédit des droits.

Cet usage semble s'être introduit d'abord en matière de droits de douane, parce que, au début ces droits étaient à peu près les seuls impôts qui fussent réclamés aux intermédiaires; à l'origine, les contributions indirectes étaient perçues, sinon au moment même, du moins à un moment assez proche de celui où le produit passait aux mains du consommateur.

Les crédits d'enlèvement et les crédits proprement dits.

Il y a deux catégories de crédits de droits, qui doivent être soigneusement distinguées: 1°- ce qu'on peut appeler, suivant les cas, les crédits d'enlèvement ou les crédits à domicile; 2°- les crédits de droits, proprement dits, qui donnent lieu à la souscription d'obligations cautionnées.

En quoi consistent les crédits de droits.

La distinction est faite dans l'Instruction du 25 Décembre 1853 sur les sucres, qui énonce que, d'une façon générale, les crédits de droits consistent, "soit dans la suspension momentanée du paiement des droits, soit dans le paiement en effets de crédit des droits exigibles".

Pratiquement, le résultat obtenu par le redevable est le même dans les deux cas, puisque ce résultat est pour lui d'être provisoirement dispensé du versement en numéraire. La seule différence, à son égard, c'est que dans le dernier cas, il devra remettre à la régie des obligations cautionnées en acquit de sa dette, tandis que dans le premier, il n'en remettra pas, sauf d'ailleurs à fournir néanmoins caution du paiement des droits différés.

Différence entre les deux catégories de crédits au point de vue du redevable.

Au point de vue administratif, il existe une seconde différence très importante entre les deux catégories de crédits: le crédit d'enlèvement ou à domicile constitue un sursis au paiement, tandis qu'au contraire le crédit de droits proprement dit est considéré comme un mode de paiement, comme une libération en effets de crédit, qui dispense le redevable de déboursés immédiats. La remise des obligations

Source : BIU Cujas

cautionnées équivaut en effet à un paiement ; il n'y a pas de novation véritable, en ce sens que, d'après la jurisprudence de la Cour de Cassation, ces obligations cautionnées n'étant pas négociables ne sont pas de véritables effets de commerce et que la dette du redevable, même quand il a souscrit les obligations, ne résulte pas de cette souscription, mais conserve toujours son caractère de dette fiscale (Cassation 18 février 1876, D. 76. 1. 163. S. 77. 1. 129). Cependant la remise de ces obligations libère du privilège de la régie tous les objets qui y étaient soumis ; si ces objets sont vendus ou donnés en gage, la régie ne pourra plus pratiquer une saisie sur l'acheteur ou le créancier gagiste (Cassation 3 avril 1889. D. S. 90. 1. 209).

Les crédits d'enlèvement et les crédits à domicile.

Dans la première catégorie de crédits figurent ce qu'on appelle les crédits d'enlèvement et les crédits à domicile. Les crédits d'enlèvement existent, notamment en matière de sucres. L'impôt sur le sucre est perçu, en principe, au moment où le sucre est enlevé de la fabrique. Le fabricant pourra obtenir, sur sa demande, un crédit (d'où le nom de crédit d'enlèvement, qui se justifie très bien en l'espèce, puisqu'il permettra d'enlever le sucre sans payer les droits) moyennant une soumission cautionnée, garantissant le paiement des droits jusqu'à concurrence d'une somme fixée par le Receveur pour une période déterminée (loi du 31 mai 1846). Au fur et à mesure qu'au cours de cette période le fabricant versera des droits, son crédit redeviendra disponible. Supposons un fabricant, qui a obtenu, en produisant une soumission cautionnée, un crédit de 12.000 francs pour trois mois ; chaque versement partiel qu'il fera lui permettra de se recréer un découvert équivalent, de façon que son découvert total se maintienne à 12.000 francs.

De même encore, les entrepositaires d'alcool bénéficient d'un crédit d'un mois pour le paiement des droits de consommation sur les spiritueux qu'ils expédient, sans que cependant ce crédit puisse porter sur une quantité supérieure à la moitié des restes en magasins. (Loi du 22 février 1918.

Source : BIU Cujas

et loi du 25 juin 1920. art. 87).

Un crédit de dix jours est également accordé aux marchands en gros qui effectuent par chèque le montant des droits au comptant encaissés dans les recettes buralistes (Note 177 du 8 janvier 1921). Les marchands en gros de boissons qui ont obtenu la remise d'un registre-congé duquel il détachent eux-mêmes les titres de mouvement qui accompagnent leurs expéditions, pour s'éviter des courses trop fréquentes à la recette-buraliste n'acquittent également les droits que tous les dix jours, sur l'ensemble des expéditions de la dizaine écoulée.

D'autre part, les marchands en gros, distillateurs, etc, jouissent de ce qu'on peut appeler un crédit à domicile, en ce sens qu'ils reçoivent, en suspension du paiement des droits, les boissons dont ils s'approvisionnent, et sur lesquelles les droits ne sont acquittés que lorsqu'elles quittent le magasin pour être versées dans la consommation. (Loi du 25 mars 1817 art. 82; loi du 29 décembre 1900, art. 2.) - On dit qu'ils bénéficient de la "faculté d'entrepôt". Ce crédit a naturellement pour contrepartie la prise en charge des boissons introduites dans un compte que la régie ouvre à l'assujetti. Dans ces deux cas également, c'est-à-dire tant pour le crédit d'enlèvement des alcools expédiés par les entrepositaires que pour le crédit à domicile sur les boissons reçues, le contribuable doit fournir caution à la régie.

Les crédits de droits proprement dits. Les obligations cautionnées; la loi du 15 février 1875.

La seconde catégorie de crédits, ceux que l'on appelle les crédits de droits proprement dits, qui est d'origine assez ancienne, puisqu'on la rencontre en matière de douanes, dans la loi du 17 juillet 1791 et en matière de taxe de consommation sur les sels, dans la loi du 24 avril 1806, est actuellement réglementée par la loi du 15 février 1875 sur les crédits et escomptes. Cette loi de 1875 après avoir posé en principe que les droits constatés s'acquittent au comptant, expression d'ailleurs impropre, qui pourrait prêter à équivoque et qui veut dire, en réalité, que les droits s'acquittent en numéraire, ajoute que, pour

Source : BIU Cujas

un certain nombre de droits, dont elle donne l'énumération ; par exemple, droit de fabrication sur les bières, droits sur le sel, sur les sucres, sur les bougies, sur les cartes à jouer, etc...., le contribuable aura la faculté de se libérer par la remise de traites ou obligations cautionnées à 4 mois, quand le montant des droits dépasse trois cents francs. Avant la loi de 1875, ces obligations ne portaient pas intérêt à la charge du redevable ; seulement pour favoriser les contribuables qui payaient comptant en numéraire, on leur faisait un escompte sur le montant des droits. Ce système était désavantageux pour le Trésor, puisque les redevables qui s'acquittaient par la remise d'obligations cautionnées, bénéficiaient d'un délai sans payer rien de plus que le montant strict de l'impôt, tandis que ceux qui s'acquittaient comptant payaient un peu moins que l'impôt normal. Aussi la loi de 1875 l'a-t-elle modifié, en décidant que les versements faits comptant ne bénéficieraient plus d'aucune remise à titre d'escompte, mais que par contre, les obligations porteraient un intérêt de 5 % à la charge du souscripteur.

Au cas où ces obligations ne sont pas acquittées à l'échéance et font l'objet d'un protêt, qui doit être immédiatement dressé, elles portent également, en vertu de l'art. 11 de la loi du 29 juin 1918, des intérêts de retard, contrairement à la règle que les impôts indirects ne sont pas productifs d'intérêts. En plus de l'intérêt fixé, le souscripteur d'obligations acquitte, au moment même de leur souscription, une redevance d'un tiers de franc pour cent, qui constitue une sorte de prime d'assurances pour les déchets de créances irrécouvrables. Cette remise spéciale du tiers de franc remonte à l'Ordonnance du 30 décembre 1829.

Les crédits de droits proprement dits peuvent se cumuler avec les crédits d'enlèvement.

Les crédits dont on vient de parler sont complètement indépendants des crédits d'enlèvement et peuvent se cumuler avec eux. Par exemple le fabricant de sucre, qui a obtenu le crédit d'enlèvement, et qui doit payer les droits à l'expiration du terme qui lui a été accordé, pourra les payer, soit au comptant, c'est-à-dire en numéraire, soit

Source : BIU Cujas

par la remise d'obligations cautionnées, ce qui lui ouvre en fait un délai nouveau.

Comment sont établies les obligations cautionnées.

Ces obligations sont établies sur des formules spéciales extraites d'un registre à souche et souscrites à l'ordre du Receveur principal, et stipulées payables au domicile du Trésorier Payeur Général ou du Receveur particulier des finances du Département; elles sont endossées par le Receveur particulier ou le Trésorier Payeur Général à l'ordre du Caissier Payeur Central du Trésor Public, au compte duquel le Trésorier ou le Receveur particulier effectue les recettes. La signature des souscripteurs doit être certifiée par deux agents de la régie, au moment où elle est reçue.

Comment se justifie la caution des obligations souscrites par les redevables des contributions indirectes.

On a vu que les obligations souscrites doivent être cautionnées. Le cautionnement est, en effet, une des garanties principales, auxquelles la régie a recours pour assurer la rentrée des droits. La raison d'être du cautionnement, en matière de contributions indirectes, alors qu'on ne connaît rien de tel, en matière de contributions directes, est très simple. Quand il s'agit de contributions directes, le contribuable paie pour son compte; quand il s'agit, au contraire de contributions indirectes, le redevable, la plupart du temps, fabricant, marchand en gros ou commerçant au détail, n'est qu'un collecteur d'impôt, qui paie pour le compte de ses clients, sur lesquels il se rembourse, en majorant ses prix de vente, et qui se trouve ainsi souvent débiteur de sommes considérables envers le fisc; il n'est pas rare qu'un assujetti doive à la régie 50, 100 ou 200.000 francs. Quand la régie est en compte avec un assujetti, elle lui ouvre un véritable crédit commercial et il est naturel que ce crédit soit garanti par des sûretés particulières, de même que le crédit commercial, qui s'effectue par l'escompte du papier de commerce, est garanti par la solidarité des signatures apposées au bas de l'effet.

Le cautionnement fournit cette garantie et l'on verra que presque tous les redevables

Source : BIU Cujas

de la régie, ayant la qualité de commerçants ou de fabricants, sont tenus de fournir un cautionnement, avant de commencer leurs opérations.

Le cautionnement n'est pas en effet, exigé uniquement en cas de concession du crédit des droits ; il est demandé préventivement, d'une façon générale, aux contribuables que leur profession amène à être fréquemment débiteurs de droits vis à vis de la régie et qui se trouvent également susceptibles, le cas échéant, de bénéficier du crédit des droits.

La caution. Cas où elle intervient. 1° en matière d'acquit à caution.

Les cas où la caution est réclamée sont multiples. Elle est exigée, d'abord, en matière d'acquits-à-caution. L'acquit à caution est un titre de mouvement, qui permet de faire circuler un produit en suspension du paiement des droits, moyennant l'engagement pris par l'assujetti de représenter le produit à l'arrivée aux agents de la régie et d'obtenir la "décharge" (on dit aussi l'"apurement") de l'acquit à caution, en se mettant en règle avec l'Administration. Cette mise en règle résultera, soit du paiement des droits, lorsqu'il s'agit de droits payables à l'arrivée, soit encore de la prise en charge au compte d'un redevable du produit parvenu à destination qui se trouvera maintenu, par cette prise en charge, sous le contrôle de la régie. Par exemple, une personne, qui expédie des spiritueux à un marchand en gros, pourra les faire circuler sous les liens de l'acquit-à-caution ; parvenus à destination, ces boissons seront représentées à l'administration, qui pourra ainsi constater leur arrivée, et l'acquit à caution sera déchargé, dans cette hypothèse non par le paiement des droits, mais par la prise en charge de la marchandise au compte du négociant destinataire. Ce dernier bénéficiant du crédit à domicile en sa qualité de marchand en gros, les droits ne seront finalement payés que lorsque les alcools sortiront de son magasin par le fait d'une vente.

Le commissionnaire de l'acquit et la caution devaient autrefois souscrire un engagement pour chaque acquit, engagement

par lequel ils s'obligeaient, soit à justifier de la décharge de l'acquit, soit à payer les droits et pénalités encourues ; actuellement, il suffit d'un seul engagement, inscrit sur le registre des déclarations de cautionnement, pour tous les acquits à caution qui pourront être levés au cours de l'année. D'ailleurs, bien que contracté pour une année, cet engagement est toujours résiliable en cours d'année au gré des parties, notamment au gré de la caution, qui peut, à tout moment, se libérer pour l'avenir de l'engagement qu'elle avait souscrit.

2°- en cas de crédit d'enlèvement.

La caution est également exigée, lorsque l'assujetti bénéficie d'un crédit d'enlèvement. Ainsi, lorsqu'un marchand en gros veut bénéficier d'un crédit d'un mois pour le paiement du droit de consommation sur les spiritueux qu'il vend et qu'il expédie à de simples particuliers, il faut qu'il fasse agréer par la régie une caution spéciale.

3°- quand l'assujetti bénéficie du crédit à domicile.

La caution est également nécessaire pour les assujettis qui bénéficient du crédit à domicile, c'est-à-dire pour les marchands en gros de boissons, distillateurs de profession etc, qui doivent faire agréer une caution, solidairement responsable avec eux du paiement des droits sur les manquants constatés en cours d'exercice. (Loi du 21 avril 1832, art. 38 ; loi du 2 août 1872, art. 6.).

4°- en cas de souscription d'obligations par le redevable.

En quatrième lieu, la caution est exigée, lorsque le redevable use de la faculté, qui lui est accordée, de se libérer par la souscription d'obligations à 4 mois, obligations qui doivent être également cautionnées.

Remarquons, d'ailleurs, que la caution, en ce qui concerne les manquants et autres droits à la charge des assujettis, doivent être fournis par ceux-ci à titre préventif, c'est-à-dire préalablement à l'exercice de la profession. Différents textes législatifs et réglementaires ont fixé les diverses catégories de professions astreintes à la fourniture d'une caution : par exemple, marchands de boissons en gros, bouilleurs et distillateurs de profession, dénaturateurs d'alcool, fabricants de cartes à jouer, fabricants de chicorée, fabricants de vinaigre, etc. Il a

Source : BIU Cujas

été jugé, par exemple, qu'un marchand en gros, même s'il a obtenu la délivrance d'une licence ne peut pas exercer son commerce, avant d'avoir fait agréer une caution. (Bordeaux, 5 janvier 1894, Cass. req. 1er Mai 1895 - D. 95, 2, 240).

D'ailleurs aucun principe bien défini ne semble avoir présidé à la constitution de cette liste; puis que, par exemple, les fabricants de bougies et les brasseurs ne sont pas astreints au cautionnement.

Aucune forme spéciale pour la constitution de la caution.

L'engagement de la caution n'est astreint à aucune forme spéciale, il faut simplement qu'il fasse l'objet d'un acte, qui est inscrit sur un registre administratif spécial, et qui doit être signé du redevable principal et de la caution.

Conditions requises. Appréciation de la solvabilité de la caution.

La caution doit être capable et solvable. Les receveurs de la régie sont chargés d'apprécier cette solvabilité et sont responsables de leur appréciation; ils sont donc tenus de s'entourer de tous les renseignements nécessaires, de s'informer notamment si les propriétés de la caution ne sont pas grevées d'hypothèques etc. La solvabilité de la caution s'apprécie, non seulement en elle-même, mais aussi par rapport à l'importance éventuelle des droits qu'elle est appelée à garantir, c'est-à-dire d'après l'importance du commerce et des stocks en magasin du redevable principal. L'administration peut prévoir qu'en cas d'extension de ses affaires, celui-ci sera tenu de fournir une seconde caution.

Qui peut être caution.

La caution peut être un particulier quelconque, voire même un autre commerçant, astreint lui-même à fournir caution pour l'exercice de sa profession, soit encore une maison de banque ou une société financière. L'administration, malgré l'article 2018 du code civil, n'exige pas d'ailleurs que la caution soit domiciliée dans le ressort de la Cour d'appel.

Durée de la caution.

La caution s'engage généralement pour la durée d'une année, durée qui est fixée, suivant les différentes catégories de professions en tenant compte des dates habituelles d'ouverture de la campagne industrielle ou com-

Source : BIU Cujas

merciale, et qui ne concorde donc pas nécessairement avec l'année civile. Au cours de cette année, sauf pour le cautionnement des acquis à caution, l'engagement de la caution n'est pas résiliable, et ce n'est dans trois cas déterminés : 1°- lorsque la caution devient insolvable ; 2°- lorsque la résiliation se fait d'un commun accord avec la régie, par application de l'art. 1134 du code civil ; 3°- lorsque le débiteur principal tombe en faillite, ou vient à décéder.

Obligations et droits de la caution.

Les règles concernant les obligations et les droits de la caution sont, en principe, les règles du droit civil. La caution doit intervenir comme caution solidaire, c'est-à-dire qu'elle doit renoncer à invoquer le bénéfice de division ou le bénéfice de discussion ; elle est tenue au même titre et dans les mêmes conditions que le débiteur principal vis-à-vis du fisc ; elle est directement redevable de la régie, et même, à ce titre on peut dire qu'elle est quelque chose de plus qu'un codébiteur solidaire ou une caution ordinaire, car, lorsqu'elle a payé, elle ne peut pas invoquer la subrogation aux droits du Trésor contre le Trésor lui-même. (Cass. 24 janv. 1888).

Les différentes formes que peut affecter le cautionnement.

Il est parfois difficile dans certains cas au gênant pour les assujettis de se procurer une caution, dans les conditions prévues par les textes ; aussi l'Administration a-t-elle été amenée à admettre plusieurs succédanés du cautionnement, en faisant d'ailleurs, à cet égard, simplement application de l'article 2041 du code civil. D'abord à l'engagement personnel d'une caution, elle admet la substitution d'un nantissement en numéraire ou en valeurs. Les valeurs, qui doivent être des valeurs de tout repos, doivent être déposées par l'assujetti à la Caisse des Dépôts et Consignations et faire l'objet d'une déclaration d'affectation en garantie à la régie avec faculté pour celle-ci de faire vendre, en cas de non paiement, au cas où elle aurait décerné contre le redevable une contrainte et une assignation demeurées sans résultats.

Nantissement en numéraire ou en valeurs.

Hypothèque conventionnelle.

Peut également remplacer l'engagement personnel d'une caution une hypothèque conven-

Source : BIU Cujas

tionnelle consentie par le redevable sur ses immeubles.

Cautionnement collectif.

Enfin, une forme plus moderne du cautionnement, et qui tend à se répandre de plus en plus, parce qu'elle offre le maximum de commodité aux intéressés est le *cautionnement collectif*. Il s'est fondé un certain nombre de groupements corporatifs, qui cautionnent tous leurs membres, et qui les dispensent ainsi de se préoccuper de fournir une garantie individuelle; ceux-ci n'ayant plus qu'à justifier à l'administration de leur affiliation au groupement. C'est ainsi qu'il s'est constitué, par exemple, une société qui s'appelle "Etoile commerciale", pour les commerçants en boissons et pour un certain nombre d'autres commerçants et industriels: fabricants de chicorée, fabricants de vanilline, dénaturateurs de benzol, etc. Il y a également une société spéciale pour la savonnerie et pour la parfumerie, un groupement en ce qui concerne les sucres et un en ce qui concerne les alcools industriels. La garantie de la régie consiste ici dans le dépôt de valeurs, fait par le groupement, avec affectation au privilège du Trésor, à la Caisse des dépôts et consignations. L'engagement du groupement peut garantir, à l'égard de ses intéressés, l'apurement des acquits à caution, le paiement des droits sur les manquants, le paiement de la taxe de luxe sur les spiritueux, lorsque le redevable est en compte avec le Trésor, et les crédits d'enlèvement.

Comment les droits sont perçus et centralisés.

On sait que les droits au comptant sont recouvrés, en principe, par le receveur buraliste, et que les droits constatés le sont par le receveur des contributions indirectes, receveur ambulant dans les campagnes, receveur sédentaire dans les villes. Ces droits font l'objet d'une double centralisation.

Centralisation en écritures et centralisation matérielle.

D'abord il y a une centralisation en écritures, faite par les soins du receveur principal, qui rassemble, dans une comptabilité unique, soumise au jugement de la Cour des comptes, la comptabilité propre des receveurs particuliers qui dépendent de lui

Il y a d'autre part, une centralisation matérielle des fonds, qui a pour objet de les mettre à la disposition du Trésor. Cette centralisation se fait par l'intermédiaire des comptables du Trésor : receveurs particuliers et trésoriers payeurs généraux ; c'est à dire que les fonds ne sont pas versés matériellement au compte ou dans la caisse du receveur principal des contributions indirectes, qui d'ailleurs n'a pas de caisse, du moins en tant que receveur principal, mais qu'ils sont tenus à la disposition des comptables départementaux du Trésor.

Versements des receveurs buralistes.

Les receveurs buralistes vident leur caisse entre les mains des receveurs ambulants toutes les fois que ceux-ci les visitent au cours de leurs tournées. Dans les circonscriptions où il n'y a pas de receveur ambulant, mais un receveur sédentaire, le receveur buraliste, en principe, est obligé de lui faire son versement tous les cinq jours.

Versements des receveurs particuliers.

Le receveur particulier, ambulant ou sédentaire, qui a recueilli l'encaisse des recettes buralistes de son ressort, et qui, d'autre part, a perçu les droits constatés sur les assujettis auxquels il a ouvert des comptes, verse les fonds, à son tour, à des époques qui sont fixées par le directeur ou les sous-directeurs du département, soit à la recette particulière des finances de sa localité, soit, s'il n'y a pas de recette des finances, à l'agence de la Banque de France, au compte que le Trésor public possède à la Banque de France depuis 1857. Enfin, dans les localités où il n'y a ni recette particulière des finances, ni succursale ou bureau de la Banque, mais qui sont des villes rattachées, dans lesquelles, à certains jours de la semaine, un agent de recette de la Banque vient faire une tournée d'encaissement, le receveur particulier des contributions indirectes avise le receveur particulier des finances de sa circonscription du montant des sommes dont ce dernier peut disposer sur lui, et il s'acquittera sur traite de la recette particulière des finances, qui lui sera présentée par l'agent de recouvrement de la

Source : BIU Cujas

Banque de France. En principe, les receveurs particuliers des contributions indirectes sont tenus, s'il s'agit de receveurs ambulants, de faire le versement des fonds qu'ils ont en caisse, au moins une fois par mois et, s'il s'agit de receveurs sédentaires, qui en général, touchent des droits pour un montant plus important que les receveurs de campagne, de verser le contenu de leur caisse, soit à la Banque de France, soit à la recette particulière des finances, en moyenne trois fois par mois.

D'ailleurs, les receveurs des régies ne sont pas uniquement des agents de recouvrement, ils sont aussi des agents de paiement pour certaines dépenses, notamment pour le paiement des traitements du personnel local; par suite, ils peuvent être autorisés par le receveur particulier des finances à ne pas verser la totalité des fonds qu'ils ont en caisse et à garder une réserve, de façon à être à même de faire face aux dépenses, assignées sur leur caisse. Pour les sommes que le comptable des contributions indirectes a affectées à des dépenses, le versement des fonds auquel il aurait été tenu est remplacé par le versement effectué entre les mains du receveur principal des pièces de dépenses acquittées.

Responsabilité des agents des contributions indirectes.

Les agents des contributions indirectes sont responsables du recouvrement des droits, dont ils sont chargés. C'est la règle qui se trouve consacrée par les articles 320 et 328 du décret du 31 mai 1862: article 320, qui pose la règle de la responsabilité; art. 328, qui ajoute que le comptable ne pourra être relevé de cette responsabilité que s'il prouve qu'il avait fait toutes les diligences nécessaires et que, par conséquent, le non-recouvrement ne lui est pas imputable. Cependant la responsabilité des agents de la régie n'est pas organisée, en matière de contributions indirectes, de la même façon que celle des comptables du Trésor, chargés du recouvrement des contributions directes. Ces derniers, trésoriers payeurs généraux, receveurs particuliers des finances et percepteurs,

Source : BIU Cujas

prennent en charge le montant des rôles dont ils doivent assurer le recouvrement, c'est-à-dire s'en constituent débiteurs vis à vis du Trésor, et si les impôts, pour lesquels ils ont engagé ainsi leur responsabilité, ne sont pas rentrés au bout d'un certain délai, ils sont tenus de combler le déficit de leurs deniers, sauf pour les cotes indument imposées et les cotes irrecouvrables, dont ils ont obtenu d'être déchargés par décision du juge administratif. Par exemple, lorsqu'un percepteur reçoit du receveur particulier les rôles, qu'il est chargé de mettre en recouvrement, il commence par les vérifier, relève les erreurs et doubles emplois, qui s'y sont glissés et présente au Conseil de préfecture un "état des cotes indument imposées", dont il demande à être déchargé. Ensuite, après avoir procédé au recouvrement, il relève toutes les cotes qu'il est impossible de faire rentrer, quelque diligence qu'on y apporte, parce que les contribuables sont décédés, ont disparu ou sont insolvables et présente un "état des cotes irrécouvrables, dont il demande également à être déchargé par le Conseil de Préfecture. Abstraction faite des cotes irrecouvrables et des cotes indument imposées, dont il a obtenu décharge, le percepteur est responsable du montant total des rôles, qu'il a pris en charge. Si au terme du délai qui lui est assigné pour faire rentrer l'impôt, il n'en a pas recouvré l'intégralité, il devra verser de sa poche le surplus. Etant donné l'énormité des impôts actuels, cette responsabilité des comptables du Trésor, qui résulte de la prise en charge des contributions directes et qui a été imaginée par Gaudin, au lendemain du 18 Brumaire, est extrêmement lourde. Aussi l'article 33 de la loi du 13 juillet 1925 a-t-il prescrit que des moyens seraient recherchés pour atténuer cette responsabilité, et feraient l'objet d'un Réglement d'Administration publique, qui n'a pas encore paru. En tous cas, le principe subsiste toujours, jusqu'à nouvel ordre, que

Source : BIU Cujas

tout comptable du Trésor solde au bout d'un certain temps de ses propres deniers les contributions directes qu'il avait prises en charge et qu'il n'a pas pu percevoir.

Ce principe existe bien aussi, en matière de contributions indirectes; l'esprit des articles 320 et 328 du décret du 31 mai 1862 est que les receveurs doivent, suivant l'expression administrative, "solder net", c'est-à-dire ne laisser aucun arriéré en souffrance. Cependant, tous les trois mois, ils établissent un état des restes à recouvrer à la charge des contribuables, récapitulent à la fin de l'exercice, au 30 avril, le montant de tous les restes, qui n'ont pas encore été apurés et soumettent à l'Administration supérieure cette récapitulation. Le conseil d'Administration de la Direction générale apprécie alors le degré de responsabilité du comptable, soit s'il y a lieu soit de mettre d'emblée le déficit à sa charge, au cas où la négligence de l'agent paraît sérieusement engagée, soit d'imputer le déficit en dépense, c'est-à-dire de décharger définitivement le comptable et de passer le déficit aux profits et pertes, au cas où il apparaît que le non-recouvrement ne peut lui être reproché et que les droits sont définitivement perdus pour le Trésor, ou bien d'admettre le reste à payer "en reprise indéfinie" c'est à dire de surseoir à la décision définitive au cas où il subsiste quelque chance de recouvrement. Les restes admis en reprise indéfinie seront inscrits sur un "registre des surséances" et transférés d'exercice en exercice, jusqu'au jour où de guerre lasse, ayant acquis la certitude qu'ils sont devenus irrécouvrables, on les passera définitivement en dépense.

Pour stimuler les efforts des agents, on leur alloue une prime de 10 % sur les recouvrements obtenus au titre des "droits en surséance". D'ailleurs, le comptable, qui solde, sans débet, ni reprise, dans les trois mois de l'année, bénéficie également d'une prime d'apurement. Au contraire, les comptables en débet, dont le débet provient d'une erreur

Source : BIU Cujas

ou d'une irrégularité de caisse, sont passibles d'intérêts de retard envers le Trésor, sans préjudice des autres sanctions disciplinaires, dont ils peuvent être l'objet.

Les délais de prescription concernant les actions de la régie contre les redevables.

Les droits de la régie à l'encontre des redevables se prescrivent par un an. Aux termes de l'article 50 du décret du 1er germinal an XIII, "la prescription est acquise aux redevables contre la régie pour les droits que ses préposés n'auraient pas réclamés dans l'espace d'un an, à compter de l'époque où ils étaient exigibles". L'époque de l'exigibilité des droits varient, comme on l'a dit, suivant la catégorie des droits; elle suit parfois immédiatement la constatation, (ex.: droits sur les manquants constatés), parfois elle est reportée à la fin du mois (ex.: droits de fabrication sur les bières); pour connaître avec certitude la date de l'exigibilité d'un droit, il faut se référer aux documents administratifs.

La prescription de l'article 50 concerne les droits et non les confiscations et amendes. Ainsi la poursuite des contraventions de régie ne se prescrit que par 3 ans (v. infra: contentieux).

Par exception, depuis l'article 8 de la loi du 21 juin 1873, modifiée par l'article 34 de la loi du 31 juillet 1923, la prescription n'est que de six mois après l'expiration du délai de transport pour les droits garantis par un acquit à caution, lorsque l'acquit n'a pas été déchargé; ce délai de six mois se trouvant même réduit à 10 jours, lorsqu'il s'agit d'un transport de spiritueux et que l'acquit à caution a fait l'objet de ce qu'on appelle une recommandation. (Loi du 29 Décembre 1900. art. 3. - V. infra).

Enfin, lorsqu'il a été produit un certificat de décharge de l'acquit et que ce certificat est reconnu faux (ce qui suppose la complicité d'un agent), la Régie n'a que quatre mois, à partir de la date de la décharge, pour poursuivre le recouvrement des droits non payés.

Suspension et interruption de

D'ailleurs, la prescription, et c'est là l'application du droit commun, ne pourrait

de la prescription.

pas dans tous les cas où la régie a été mise dans l'impossibilité, par des manœuvres frauduleuses, de découvrir le fait générateur de l'impôt.

La prescription peut être interrompue par une contrainte, par une reconnaissance de dette émanée du redevable, ou par une demande en justice. La contrainte a pour effet de transformer la prescription annale en la prescription trentenaire de l'article 2262 du Code civil.

Tout acte interruptif de prescription à l'égard du débiteur principal vaut contre la caution; mais la réciproque n'est pas vraie, de sorte que c'est une règle de prudence élémentaire de la part de la régie, lorsqu'elle s'attaque à la caution, de décerner également une contrainte, ou d'accomplir tout autre acte interruptif de prescription contre le débiteur principal.

Délais de l'action en restitution des droits indûment perçus.

Les contribuables de leur côté peuvent réclamer la restitution des droits indûment perçus. A cet effet, un délai, qui était autrefois de deux années, aux termes du décret du 1er germinal an XIII, et qui, depuis l'article 24 de la loi du 28 avril 1816, modifié par l'article 65 de la loi du 8 avril 1910, n'est plus que de six mois, leur est ouvert; à l'expiration de ce délai de six mois, il y a prescription en faveur du trésor à qui les droits restent acquis. Il faut d'ailleurs, pour que la prescription s'exerce au bénéfice du trésor, qu'il s'agisse de perceptions faites indûment par suite d'erreur de tarif ou de fausse interprétation de la loi. Le remboursement d'une perception faite sans aucune cause plausible pourrait être réclamé dans le délai ordinaire de prescription de 30 ans.

Il ne faut pas confondre la restitution des droits perçus avec la restitution des marchandises, dont la régie aurait indûment provoqué la confiscation. Tandis que la restitution des droits se prescrit par six mois, la restitution des marchandises, aux termes du décret du 1er germinal an XIII, ne se prescrit que par deux ans, à partir de la prise de possession.

Enfin, il ne faut pas confondre non plus les demandes en restitution de droits

Source : BIU Cujas

avec les demandes en remboursement des sommes déposées à titre de consignation ou de cautionnement. Ces sommes, constituant un dépôt, peuvent être réclamées au Trésor pendant trente ans, en vertu des dispositions de l'article 43 de la loi du 10 avril 1895. Autrefois même, avant la loi de 1895, étant donné qu'il s'agissait d'un dépôt, elles auraient pu être réclamées indéfiniment, sans pouvoir être atteintes par aucune prescription.

La demande en restitution des droits.

La demande en restitution des droits peut être présentée sous forme amiable, par requête à l'administration, redigée sur papier timbré. L'administration fait naturellement droit à la demande, si elle lui parait justifiée. Si le redevable n'obtient pas directement satisfaction par la voie amiable, il peut assigner l'Administration devant le tribunal civil, sage précaution de sa part, s'il craint de ne pas réussir à l'amiable, car la demande en justice interrompt seule la prescription, tandis que la remise d'une requête à l'Administration n'est pas une cause d'interruption. En vertu d'une règle générale, lorsque la restitution des droits est accordée, le timbre de la demande est remboursé au réclamant.

Formalités qui assurent le recouvrement.

Les formalités qui garantissent le recouvrement des droits et qui constituent l'"armature du système des contributions indirectes" sont la déclaration, la visite ou l'exercice et le titre de mouvement.

Les déclarations sont l'élément indispensable pour assurer la perception des contributions indirectes.

En matière de contributions indirectes, on a vu que les contribuables sont taxés d'après les déclarations qu'ils sont astreints de fournir à la régie. Actuellement, l'impôt direct est également assis au moyen de déclarations; toutefois, portant sur des situations stables, qui peuvent être constatées et contrôlées, à des dates périodiques, par l'Administration et consignées par elle dans des matrices générales, dont les rôles, rendus exécutoires par le préfet, sont la simple reproduction, il n'exige de déclaration qu'à des intervalles plus ou moins espacés, généra-

Source : BIU Cujas

lement une fois tous les ans, et il est même possible d'admettre que la déclaration n'aura pas besoin d'être renouvelée, tant que la situation imposable n'aura pas subi de modifications. Au contraire, l'impôt indirect porte essentiellement sur des faits mobiles et transitoires, qui peuvent, par suite, échapper à la vigilance du fisc, si chacun d'eux n'est pas porté spécialement à sa connaissance par une déclaration du contribuable. Il n'en est autrement qu'en ce qui concerne les licences qui, bien que perçues par l'administration des contributions indirectes, sont d'ailleurs plutôt des taxes professionnelles, par nature, et se rapprochent par là très étroitement des impôts directs. Les déclarations sont donc l'élément indispensable pour assurer la perception des contributions indirectes. Si un produit est taxé à la consommation, il ne pourra pas être mis en circulation sans faire l'objet d'une déclaration; de même, si un produit est taxé à la fabrication, cette fabrication ne pourra pas être entreprise sans une déclaration, qui avisera l'administration du moment et de l'importance des opérations. Généralement même, le fabricant devra, lorsqu'il crée une exploitation, en révéler l'existence au fisc par une déclaration d'établissement. Par exemple, un brasseur devra, avant d'ouvrir sa brasserie, faire à la recette buraliste une déclaration d'ouverture de l'établissement.

Nécessité d'une vaste organisation de surveillance pour permettre à l'administration des contributions indirectes de remplir son rôle.

Le rôle de l'administration consiste donc à s'assurer que les déclarations sont sincères et, en outre, que tous les contribuables qui sont tenus de faire une déclaration, ont satisfait à cette obligation. En un mot, les agents sont tenus de veiller à ce qu'aucune matière imposable n'échappe à leur prise, soit parce qu'elle n'a pas fait l'objet d'une déclaration, soit encore parce que la déclaration était insuffisante, soit enfin parce que cette déclaration ne révélait pas la nature exacte ou la quantité du produit soumis à l'impôt. De là la nécessité d'une vaste organisation de surveillance, qui a des carac-

Source : BIU Cujas

tères particuliers.

Le contrôle dans les contributions directes et dans les contributions indirectes.

En matière de contributions directes, le contrôle de l'administration, qui taxe des revenus, consiste à vérifier des éléments comptables, à procéder par voie de recoupements et de comparaisons entre les chiffres contenus dans les déclarations et dans les pièces justificatives fournies par le contribuable. Quant au contrôle de l'Enregistrement, qui taxe des capitaux, lorsqu'il applique les droits de succession, ou des faits de mutation, c'est-à-dire des actes juridiques, lorsqu'il perçoit des droits de transmission, il consiste à vérifier et à analyser les actes qui lui sont soumis; ce contrôle s'exerce donc, lui aussi, essentiellement sur pièces. Au contraire, le contrôle des contributions indirectes, qui taxent des produits matériels, est avant tout un contrôle dans l'espace; il consiste à découvrir la matière imposable en tous lieux où elle se cache et à ne la perdre jamais de vue.

L'organisation du contrôle dépend du mode de perception de l'impôt.

La manière dont ce contrôle sera organisé dépendra naturellement de la façon dont se fait la perception. Cette perception peut avoir lieu à la fabrication, c'est-à-dire au moment où est produite la matière soumise aux droits! L'impôt peut également prendre la forme d'une taxe de consommation, et comme le fait de la consommation lui-même échappe nécessairement aux prises de la régie, le droit sera perçu, non pas sur le fait de consommation lui-même, mais sur le fait, constatable, de circulation, qui achemine le produit vers le consommateur. Il y a donc à cet égard deux catégories de droits: les droits à la fabrication et les droits à la consommation, qui, en fait, sont des droits de circulation.

Le choix du mode de perception des droits est déterminé par la nature du produit.

Droits à la fabrication et droits à la consommation.

Ce qui déterminera le choix entre ces deux modes différents de perception, ce seront les conditions de plus ou moins grande sécurité ou de plus ou moins grande facilité de recouvrement des droits. Il sera différent suivant la nature du produit considéré. Lorsque la fabrication se trouve concentrée dans un petit nombre d'établissements, le procédé le plus simple sera évidemment de percevoir l'impôt à la fabrication; c'est ce qui a lieu, par exemple,

Source : BIU Cujas

pour les bières, pour les sucres, la fabrication étant concentrée dans un nombre relativement restreint de grandes brasseries ou de grandes sucreries. Au contraire, lorsque la production est très disseminée, qu'il est par conséquent très difficile de la contrôler d'une façon rigoureuse, le moyen le plus pratique sera d'établir les droits à la circulation. C'est ainsi que sont frappés de droits à la circulation: les vins, cidres, poirés, hydromels et les alcools, etc .... qui du moins quant aux alcools de fruits sont ainsi que les vins, produits par des centaines de milliers de récoltants.

Théoriquement la perception des droits à la fabrication est contrôlée par l'exercice, celle des droits à la consommation par la surveillance de la circulation.

Théoriquement, il semble donc que le contrôle devrait, dans un cas, s'exercer à la production et, dans l'autre, s'exercer à la circulation du produit. Il en est bien ainsi pour certains produits. Par exemple, en ce qui concerne la bière, le contrôle consiste uniquement dans l'exercice des brasseries: au contraire, la circulation de la bière est absolument libre et n'occasionne aucune formalité. En sens inverse, pour les cidres et pour les poirés, la circulation est controlée, tandis que la production n'est pas surveillée. Il en est à peu près de même en ce qui concerne les vins, la seule formalité exigée des producteurs étant la déclaration de récollte. D'ailleurs cette déclaration est réclamée, non dans l'intérêt du fisc, mais dans l'intérêt de la viticulture, pour éviter qu'il ne puisse sortir des caves du récoltant, par suite de monillage ou de sucrage, une quantité de vin supérieure à celle qui correspond au montant de la récolte déclarée.

En pratique, les deux modes de contrôle sont simultanément pratiqués.

Cependant, la plupart du temps quelque soit le procédé de taxation, qu'elle ait lieu à la fabrication ou à la circulation, les deux modes de contrôle sont simultanément pratiqués et l'on conçoit facilement qu'il en soit ainsi. Dans le cas d'une taxe à la fabrication, le contrôle principal consistera dans l'exercice des lieux de production; les opérations de fabrication seront suivies par les agents, les produits fabriqués pris en charge dans des comptes administratifs; cependant, le contrôle à la circulation apparait

Source : BIU Cujas

comme un complément toujours utile et parfois nécessaire du contrôle à la production. Il permettra, en effet, de s'assurer de l'origine, de la provenance des objets mis en circulation, et de découvrir s'ils ne proviennent pas d'établissements, dont l'existence n'avait pas été révélée à la régie, ou encore s'ils ne proviennent pas de fabrications clandestines, effectuées sans déclaration dans un établissement contrôlé, mais dont les opérations ont échappé partiellement au contrôle de l'Administration. En un mot, ce contrôle permettra de savoir exactement si les produits ont bien acquitté la taxe de fabrication, dont ils étaient redevables. Inversement, dans le cas d'une taxe de circulation, le but du contrôle étant ici d'éviter la circulation clandestine en fraude des droits et, il est utile, à cet effet, non seulement de pouvoir suivre la marchandise en cours de transport, mais encore de connaître, grâce à la surveillance des lieux de production ou de dépôt, les sources qui peuvent alimenter cette circulation. Notamment, pour garantir le recouvrement des droits de circulation, on pourra employer un procédé particulièrement efficace : le procédé de la constatation et de la taxation des manquants. Quand on fait le recensement des produits en fabrique ou en magasin, si un nouvel inventaire fait constater des "manquants", c'est-à-dire des quantités disparues sans qu'il soit justifié de leur sortie par des titres de mouvement réguliers, ce sera l'indice d'une mise en circulation, qui a échappé au contrôle de la régie, et les droits seront perçus sur les quantités déficitaires, qui vraisemblablement ont été mis en mouvement à son insu, sans préjudice éventuellement d'autres sanctions. Donc, la plupart du temps, la surveillance s'étendra, quelle que soit la nature de l'impôt, tant à la circulation qu'aux lieux de production ou de stationnement de la marchandise.

Le procédé de la constatation et de la taxation des manquants.

Ces deux faces de la surveillance com-

Source : BIU Cujas

L'exercice et ses succédanés permet de surveiller les lieux de stationnement, le titre de mouvement permet de surveiller la circulation.

porteront des procédés distincts. La surveillance des lieux de stationnement : c'est-à-dire des fabriques, ateliers magasins des entrepositaires et des négociants en gros, etc, se fera au moyen de l'exercice et des succédanés de l'exercice ; quant à la surveillance à la circulation, elle se fera au moyen des titres de mouvement.

La déclaration d'établissement ou de profession.

Bien que la surveillance des lieux de stationnement soit principalement assurée par l'exercice ou par les visites effectuées par les agents de la régie, les redevables sont, en général, en plus de l'obligation de subir ces investigations, soumis à un certain nombre d'autres obligations, qui ont pour objet de faciliter la surveillance des agents. C'est d'abord la déclaration d'établissement ou de profession, qu'ils doivent faire avant de commencer leur exploitation et qui donne lieu généralement à la délivrance d'une licence (art. 1111 de la loi du 28 avril 1816). Cette déclaration comporte généralement un état descriptif de l'établissement, tant en ce qui concerne les locaux que les moyens de production, avec indication de la nature des appareils, de leur contenance, de leur agencement, etc.... Les locaux professionnels doivent être habituellement munis d'une enseigne apparente.

La déclaration de fabrication.

D'autre part, lorsque les fabrications ne sont pas continues, et n'ont lieu qu'à certains intervalles, les assujettis doivent faire une déclaration de fabrication, dans un certain délai avant l'ouverture des opérations, et indiquer dans cette déclaration, la quantité qu'ils se proposent de produire et les appareils qui seront utilisés.

Agencement des locaux professionnels.

En outre, l'assujetti n'est pas libre dans l'agencement de ses ateliers ; ainsi pour éviter les fraudes, les locaux professionnels doivent être, en général, privés de toute communication avec les locaux environnants ; c'est le cas notamment pour les brasseries et les sucreries ; parfois leurs fenêtres doivent être grillagées, ou bien encore, ils ne peuvent avoir qu'une seule porte ouverte sur l'extérieur.

Source : BIU Cujas

C'est le cas pour les sucreries ou pour les fabriques de chicorée. L'outillage doit être parfois établi de façon à faciliter le contrôle de la régie ; ainsi, les tuyaux dans une brasserie doivent être marqués de numéros apparents qui permettent à chaque point de croisement, d'en suivre le parcours d'un bout à l'autre. De cette façon la régie sait, quand on fabrique, où l'on fabrique, dans quelles conditions, et est à même d'effectuer sa surveillance au moyen de l'exercice ou des visites.

En quoi consiste l'exercice. En quoi il diffère des visites.

L'exercice consiste dans une surveillance régulière, constante ou périodique, faite à domicile par les agents de la régie, et qui a pour objet de recevoir et de prendre en charge la matière imposable. C'est cette prise en charge dans un compte d'entrées et de sorties que l'Administration ouvre à l'assujetti, qui distingue essentiellement l'exercice des simples visites qui, elles, ont pour objet la surveillance de la fraude, mais qui ne s'accompagnent pas de recensements réguliers.

Les formalités de l'exercice varient avec les différentes catégories d'assujettis.

Les formalités de l'exercice sont variables, suivant les différentes catégories d'assujettis, l'étendue des droits conférés aux agents n'étant pas toujours la même et étant fixée pour chaque impôt par les dispositions spéciales de la loi. C'est ainsi que, pour certains assujettis, la surveillance est permanente et comporte pour les agents une installation à demeure. Les fabricants de sucre doivent fournir, dans la sucrerie, pour les agents, un local à usage de bureau d'au moins 12 mètres carrés, une table, des chaises, un poêle ou une cheminée, le prix du loyer à moins d'entente amiable, étant fixé par le Préfet. (art. 1er du décret du 1er septembre 1852). De même, les fabricants de dynamite doivent le bureau et le logement, les fabricants de soude, de sel, d'acide stéarique et de bougies, doivent également fournir un local aux agents de la régie.

Pour certaines la surveillance est permanente.

Des lois successives ont étendu les obligations des assujettis vis à vis de la

L'exercice tel qu'il avait été organisé par la loi du V ventôse an XI et par la loi du 28 avril 1816, n'imposait, en principe, aux assujettis qu'un rôle passif, sauf en ce qui concerne les négociants en boissons, que

Source : BIU Cujas

Régie.

la loi de 1816 obligeait, par exception, à prêter leur concours aux opérations de jaugeage, les autres redevables n'avaient qu'à subir l'exercice sans y collaborer. Des lois successives sont venues étendre généralement leurs obligations en les astreignant à fournir, par exemple, les instruments de pésage et à prêter le concours de leur personnel pour faciliter les opérations de jaugeage ou de mesurage.

Professions soumises à l'exercice.

Sont soumises à l'exercice, en vertu des lois existantes, un assez grand nombre de professions : les entrepositaires et les marchands en gros de boissons, les distillateurs et les bouilleurs de profession, les dénaturateurs d'alcool, les fabricants de vins de raisins secs, les brasseurs, les fabricants de vinaigre, les fabricants et les raffineurs de sucre, les fabricants de chicorée, etc...

La prise en charge des produits imposables.

Pour nous rendre compte de la façon dont s'effectue cette prise en charge, qui est l'élément caractéristique de l'exercice, prenons comme exemple un marchand de boissons en gros. Au moment où il commence son commerce, il doit tout d'abord déclarer toutes les boissons, qu'il détient et qui sont prises en charge sur le portatif. Ensuite, lorsqu'il reçoit des boissons, il doit faire à la recette buraliste une déclaration d'arrivée. Les agents, prévenus par cette déclaration, procèdent à la reconnaissance des boissons introduites et les inscrivent au portatif en donnant décharge de l'acquit à caution. Les sorties de boissons effectuées en vertu de titres de mouvement réguliers, sont également enregistrées au portatif ; en défalquant du montant des existants constatés au dernier recensement, et du montant des prises en charge depuis lors, le montant des sorties régulièrement effectuées, on doit obtenir le chiffre des restants en magasin. Les visites des employés auront notamment pour objet de s'assurer que les restants en magasin correspondent exactement au "doit rester".

Les inventaires. Les excédents sont saisis et

Les agents, outre la possibilité de visites supplémentaires, s'ils les jugent utiles, procèdent, en principe, à des inventaires généraux une fois par an. Les inventaires, confrontés

Source : BIU Cujas

confisqués, les manquants sont taxés.

avec les indications des portatifs feront apparaître la situation du négociant. S'il y a dans son magasin plus de marchandises qu'il ne devait en rester d'après les mouvements d'entrées et de sorties constatées, c'est la preuve qu'il y a pénétré des marchandises qui y ont été introduites, sans que la régie en eut connaissance, c'est-à-dire en fraude des droits; ces excédents seront saisis, confisqués et donneront lieu à des pénalités. En sens inverse, s'il reste moins de marchandises qu'il n'en devait rester, c'est qu'une partie des produits a disparu sans avoir été l'objet d'une sortie régulière; les droits seront perçus sur les manquants. Toutefois, dans ce cas, il n'y aura pas de pénalités d'office, les manquants n'impliquant pas nécessairement une fraude, mais pouvant provenir d'un accident, d'une perte, d'un vol, dont il appartiendra ultérieurement à l'intéressé de justifier pour demander sa décharge, en prouvant le cas de force majeure. D'ailleurs l'Administration accorde elle-même certaines déductions, dont le montant est fixé par des lois diverses, pour tenir compte des déchets normaux, du fait de l'évaporation, du coulage, du soutirage, etc: ex. 6, 8 ou 8 % pour les vins; pour les alcools, 1 % sur les alcools logés en fûts de bois; 3 % pour ceux logés dans d'autres récipients, etc. Cependant, si l'on constate des manquants dont l'importance anormale conduit à supposer qu'ils proviennent d'une sortie clandestine, des poursuites seront possibles. (V. Cassat. cr. 26 février 1909).

Comment s'explique et se justifie la règle de l'imposition des manquants.

Cette règle de l'imposition des manquants est une survivance de l'ancienne imposition du "gros manquant"; elle s'explique surtout par des considérations pratiques; elle garantit rigoureusement le recouvrement des droits, et évite des contestations avec les redevables, en fermant une fissure qui, autrement, serait restée ouverte à la fraude. C'est d'ailleurs surtout une règle pratique et empirique, qui conduit, dans certains cas, à réclamer trop, et dans d'autres à réclamer trop peu. Elle conduit à réclamer trop, si elle aboutit à faire exiger l'impôt sur des pro-

Source : BIU Cujas

duits, qui ont disparu par le fait d'une perte ou d'un accident ; la seule atténuation à cette rigueur est la possibilité d'obtenir décharge, en cas de force majeure, dûment prouvée, et l'octroi des déductions pour déchets normaux. Elle conduit à réclamer trop peu, si les manquants résultent d'une mise en circulation clandestine, qui aurait justement comporté l'application de pénalités.

Chez les autres assujettis à l'exercice, des comptes sont également tenus dans des conditions analogues à celles qu'on vient de décrire ; comptes des existants en magasin, des entrées, qui sont venues s'y ajouter, comptes des sorties et balance, qui fait ressortir le "doit rester" en magasin, dont on rapproche les existants effectifs pour constater s'il y a des excédents, qui donneront lieu à saisie et à poursuites, ou des manquants, qui donneront lieu, en principe, à la simple perception des droits.

Droits conférés aux agents en ce qui concerne les délais.

L'étendue des droits conférés aux agents varie, suivant les différentes catégories d'assujettis ; d'abord, en ce qui concerne les délais, ensuite en ce qui concerne les locaux. En principe, aux termes des articles 235 et 236 de la loi du 28 avril 1816, les visites et exercices ne peuvent être effectués que de jour, dans des limites de temps qui sont fixées par la loi et qui varient suivant les saisons. Cependant, les brasseurs et les distillateurs sont soumis à une surveillance de jour et de nuit ; à toute heure du jour ou de la nuit, les agents peuvent pénétrer chez eux, même en cas d'inactivité de l'établissement, à moins que pendant la période d'inactivité, ils ne fassent sceller les appareils par l'Administration ou ne fassent agréer des dispositifs qui en empêchent complètement l'utilisation et donnent la certitude que les fabrications ne pourront pas être reprises d'une façon clandestine. Dans d'autres établissements, fabriques de chicorée, fabriques de sucre, les fabriques de vinaigre, etc, les visites peuvent également pratiquées de jour ou de nuit, mais ne peuvent être faites de nuit que pendant

Source : BIU Cujas

les périodes d'activité de l'établissement. Chez les bouilleurs de cru, les visites ne peuvent avoir lieu qu'aux jours et heures pendant lesquels le bouilleur a déclaré que la brûlerie serait en activité. (D. du 19 août 1903, art. 7).

Droits conférés aux agents en ce qui concerne les locaux.

Quant aux locaux, en ce qui concerne les brasseurs et les distillateurs de profession, la visite des agents de la régie peut s'étendre, non seulement aux brasseries, ateliers, caves et celliers, mais également à la maison d'habitation de l'exploitant. Au contraire, pour les marchands en gros et les débitants de boissons, la visite ne peut se faire que dans les magasins, caves et celliers, c'est-à-dire dans les locaux professionnels, à l'exclusion de la maison.

Le refus d'exercice.

Le fait de s'opposer aux visites et aux opérations des agents constitue le refus d'exercice, contravention prévue par l'art. 15 de la loi du 27 frimaire an VII. Ce refus d'exercice, qui doit être constaté par un procès-verbal mentionnant la réquisition faite au redevable et le refus qu'il lui a opposé, peut constituer, non seulement, dans le refus proprement dit, mais encore dans tout obstacle mis à la libre activité des agents; par exemple, dans des injures, même non accompagnées de menaces, ou même dans une simple opposition verbale. (Cass. 7 octobre 1830. S. 31.1.384).

D'ailleurs, si au refus d'exercice s'ajoute une résistance active, la contravention se complique du délit de rébellion, injures et troubles apportés à l'exercice des fonctions des agents de l'autorité, délit prévu par l'art. 209 du Code pénal. Dans ce cas l'action fiscale et l'action publique s'exercent concurremment, et il est statué sur les deux par un seul et même jugement.

La faculté d'abonnement. Son champ d'application a été se restreignant de plus en plus.

L'exercice est, comme on le voit, par l'étendue des droits qu'il donne aux agents de la régie, un procédé de surveillance incontestablement très vexatoire. Autrefois on avait essayé d'en limiter le plus possible l'application en y substituant assez largement la faculté d'"abonnement", qui permettait

Source : BIU Cujas

au redevable de traiter, en quelque sorte, à forfait avec l'Administration, ce qui le dispensait de toute espèce de contrôle. Ce forfait était notamment assez largement pratiqué en matière de droit de détail sur les boissons, parce que c'est l'exercice des débitants qui soulevait le plus de protestations. Depuis que la loi du 29 décembre 1900 a supprimé le droit de détail, il n'existe plus d'abonnement en matière de boissons; il n'existe plus de faculté d'abonnement qu'en ce qui concerne le droit d'entrée des huiles végétales et animales dans les villes de plus de 11.000 habitants (Loi du 31 Déc. 1873 art. 5 et loi du 28 Déc. 1878, art. 4 et 5); en ce qui concerne les voitures de terre et d'eau en service régulier pour le droit de 1/10e sur le prix des places (loi du 25 mars 1817, art. 119); en ce qui concerne le droit sur les benzols (décret du 18 août 1920, art. 14); le droit sur les spectacles (loi du 25 juin 1920, art. 94); pour la redevance des frais de casernement (Ord. du 5 août 1818, art. 10); enfin le forfait qui a été admis en matière de taxe sur le chiffre d'affaires.

Après avoir été assez en faveur autrefois, le régime de l'abonnement a vu son champ d'application se limiter de plus en plus, parce qu'on a reconnu que c'était un procédé d'assiette extrêmement défectueux, puisqu'il fonctionne nécessairement au détriment de l'une ou de l'autre des deux parties. Ou bien le contribuable à qui l'Administration a consenti un abonnement, paie moins qu'il n'aurait payé normalement, si l'on avait assis le droit dans des conditions ordinaires, ou bien il acquitte plus de droits qu'il n'aurait dû normalement. Dans un cas ou dans l'autre, il y a une partie, soit l'intéressé, soit le fisc, qui se trouve lésée. Et comme l'abonnement est d'ordinaire facultatif, c'est généralement le fisc qui sera la partie lésée, puisque le redevable n'usera de la faculté, qui lui est offerte, que s'il la croit avantageuse.

Le droit de visite chez les assujettis

Le droit de visite chez les assujettis doit être distingué avec soin du droit de visite

Source : BIU Cujas

simples particuliers en cas de soupçon de fraude.

Le régime établi par l'art. 237 de la loi du 28 avril 1816.

domiciliaire chez les simples particuliers, en cas de soupçon de fraude. Ce dernier droit est un droit très ancien, puisqu'il remonte à la législation des Aides et à la Ferme générale; il a été consacré par l'art. 237 de la loi du 28 avril 1816." En cas de soupçon de fraude, à "l'égard des particuliers non sujets à l'exercice, "dit cet article, les employés pourront faire "des visites dans l'intérieur des habitations, "en se faisant assister du juge de paix, du maire, "de son adjoint ou du commissaire de police, lesquels seront tenus de déférer à la réquisition qui leur en est faite et qui sera "transcrite en tête du procès-verbal. Ces visites ne pourront avoir lieu que d'après l'ordre d'un employé supérieur du grade de contrôleur au moins, qui rendra compte des motifs "au Directeur départemental".

"Les marchandises transportées en fraude, "qui, au moment d'être saisies, seraient introduites dans une habitation pour les soustraire aux employés, pourront y être suivies "par eux sans qu'ils soient tenus dans ce cas "d'observer les formalités ci-dessus prescrites."

Cet article 237 pose une règle extrêmement grave, puisqu'elle va à l'encontre d'un des principes les mieux établis de notre droit public, celui de la liberté individuelle et de l'inviolabilité du domicile. Aussi la loi de 1816, s'inspirant d'ailleurs des anciens textes, avait-elle donné aux particuliers deux garanties: d'une part, l'ordre de visite ne pouvait émaner que d'un agent supérieur, ayant, par conséquent, davantage le sens de ses responsabilités; d'autre part, l'agent, qui faisait la perquisition, devait se faire accompagner par un officier de police judiciaire.

Ces garanties n'ont pas été jugées suffisantes par le législateur de 1905, qui a estimé nécessaire de mieux protéger le domicile des citoyens. Aussi l'article 14 de la loi du 22 avril 1905 a-t-il apporté différentes modifications à l'article 237 de la loi de 1816, et les articles 14 et 15 de la loi du 6 août 1905

Source : BIU Cujas

en ont renouvelé les prescriptions, en les complétant.

Le régime des visites domiciliaires en cas de soupçon de fraude, établi par la loi du 6 août 1905.

D'après le régime fixé par la loi du 6 août 1905, deux cas doivent être soigneusement distingués ; ou bien la perquisition porte sur des locaux autres que les locaux destinés exclusivement à l'habitation ; ou bien la perquisition est faite dans des locaux destinés exclusivement à l'habitation.

Au premier cas, c'est-à-dire, quand la perquisition est faite dans des locaux professionnels, il convient encore d'établir une distinction. Le régime de l'article 237, modifié par la loi de 1905, ne s'applique pas aux redevables qui sont soumis par les textes au droit de visite de la régie ; les assujettis sont naturellement, du fait de leur qualité d'assujettis, obligés de subir les visites des employés dans la mesure où la loi les a prévues.

Visite des locaux professionnels chez des particuliers non assujettis aux exercices. Conditions nécessaires pour que cette visite soit possible.

Le texte de l'article 237 ne vise que les "particuliers non sujets aux exercices". A leur égard, les dispositions primitives de l'article 237 de la loi de 1816 continuent de s'appliquer sous cette double réserve, qui y a été ajoutée par la loi de 1905 : 1° que l'ordre de visite doit, à peine de nullité, indiquer sommairement les motifs sur lesquels la régie base son soupçon de fraude ; 2° qu'une dénonciation anonyme ne saurait servir de base au soupçon de fraude. L'intention du législateur a été ici d'abord, de permettre au particulier à qui les agents doivent donner connaissance de l'ordre de visite, dès qu'ils se présentent chez lui, de savoir exactement, dès le début de l'opération, ce qu'on lui veut ; et surtout, d'éviter l'abus des perquisitions que la régie pouvait être tentée de faire sans raison précise, sans soupçon particulier de fraude, et simplement à l'effet de se rendre compte.

En résumé, pour reprendre les conditions mises à l'exercice du droit de visite dans les locaux autres que ceux d'habitation :

1°. Il faut qu'il y ait un soupçon de fraude motivé, dont

1° Il faut d'abord qu'il y ait un soupçon de fraude motivé, et que le motif en soit relevé dans l'ordre de visite, ce motif ne pouvant provenir d'une dénonciation anonyme.

Source : BIU Cujas

le motif est relevé dans l'ordre de visite.

La valeur du motif invoqué est naturellement affaire d'appréciation, et ce sera au juge, lorsqu'on discutera la validité ou la nullité de l'ordre de visite, de savoir si la mention, insérée dans l'ordre, satisfait ou non aux prescriptions de la loi de 1905. Il a été jugé que ne constitue pas l'indication d'un motif cette formule, que la perquisition est faite chez X, "soupçonné de vente frauduleuse d'alcool"; elle indique en effet que X est l'objet d'un soupçon, mais n'en donne pas la raison. De même, est insuffisant le motif, allégué à l'égard d'une prévenue, qu'elle "cohabite avec un contrebandier notoire", ou bien encore que X est soupçonné de fraude, "d'après l'aspect de son magasin", ou que le soupçon résulte "d'une enquête et de renseignements divers". Au contraire, constitue l'indication d'un motif suffisamment précis, la mention que le soupçon de fraude résulte de renseignements, fournis par une personne connue des employés et contrôlés par eux. Il y a également indication suffisante du motif de soupçon de fraude, lorsque la nature et l'importance de la fraude soupçonnée sont indiquées d'une façon précise. D'ailleurs, bien qu'ils ne puissent pas faire état d'une dénonciation anonyme, les agents ne sont pas obligés de mentionner le nom du dénonciateur dans l'ordre de visite, et ils ne sont pas obligés de le divulguer, le cas échéant, au juge auquel ils peuvent opposer le secret professionnel.

2° L'ordre de visite doit être spécial.

II°. - L'ordre de visite doit être délivré spécialement en vue des perquisitions auxquelles il s'applique; il ne peut donner par avance d'ordre de visite général. L'ordre doit être délivré par un employé supérieur ayant au moins le grade de contrôleur.

3° Il doit être visé par un officier de police judiciaire.

III°. - Il doit être visé par un officier de police judiciaire, qui peut être le juge de paix du canton, le maire, son adjoint, en cas d'empêchement du maire, un des conseillers municipaux dans l'ordre du tableau, en cas d'empêchement de l'adjoint, ou bien encore le commissaire de police dans le ressort de sa circonscription.

Source : BIU Cujas

4°- L'agent doit être assisté de l'officier de police judiciaire.

5°- L'ordre de visite doit être lu à l'intéressé.

IV°- L'agent de la régie doit être assisté au cours de sa visite de l'officier de police.

V°- L'ordre de visite doit être, avant qu'il ne soit procédé à aucune perquisition, lu à l'intéressé ou à son représentant, qui doit être invité à le viser. L'absence de lecture n'est pas un cas de nullité si l'intéressé a accepté sans protestation de subir la perquisition. Copie de l'ordre de visite doit lui être fournie, à sa demande, dans les trois jours. La force publique peut être requise par les agents de la régie pour son exécution. Aussi le refus de visite n'est-il pas punissable, puisqu'il peut être brisé par la force. Ne seraient punissables, dans les conditions de droit commun, que les injures ou faits de rebellion dont il s'accompagnerait.

Les nullités touchant à l'ordre de visite sont des nullités d'ordre public.

Sanctions.

L'autre cas à envisager c'est le cas de perquisition dans des locaux destinés à l'habitation. Dans ce cas également plusieurs sous-distinctions doivent être établies.

Perquisitions dans les locaux spécialement destinés à l'habitation.

1°- s'il s'agit de redevables "sujets aux exercices" et pour qui la loi qui les concerne a prévu que les visites pourraient s'appliquer aussi bien à la maison qu'aux locaux professionnels, par exemple, de brasseurs, de distillateurs de profession, il va de soi qu'aucune formalité n'est requise pour que les agents puissent pénétrer, non seulement dans les locaux professionnels, mais encore dans l'habitation de l'assujetti.

1° redevables soumis aux visites de la régie, tant pour leur maison d'habitation que pour leurs locaux professionnels.

2°- s'il s'agit d'assujettis soumis au droit de visite de la régie, mais pour lesquels la loi a prévu que ce droit de visite serait limité aux locaux professionnels, par exemple, de marchands en gros ou de débitants de boissons, leur maison doit être assimilée aux locaux d'habitation de simples particuliers, c'est-à-dire qu'il faudra remplir vis à vis d'eux les mêmes formalités que pour pénétrer dans l'habitation privée d'un simple particulier (Cour de Nîmes, 15 juillet 1818, aff. Arbelet). L'Administration toutefois s'élève contre cette solution et prétend que les

2° Assujettis soumis au droit de visite pour leurs locaux professionnels seulement.

Source : BIU Cujas

assujettis ne peuvent pas être assimilés aux simples particuliers, protégés par la loi de 1905, que par conséquent, pour pénétrer dans les locaux d'habitation, il suffira de se munir d'un ordre de visite.

3°- Particuliers non assujettis au droit de visite.

3°- S'il s'agit de particuliers non assujettis, la loi de 1903, pour protéger l'habitation privée d'une manière plus énergique que par le passé, a prescrit que les agents ne pourraient y pénétrer que munis d'une ordonnance d'autorisation du juge de paix du canton ou du président du tribunal civil de l'arrondissement. Il faut donc, au préalable, qu'ils adressent une requête sur timbre au magistrat qui libellera, au pied de la requête même, son ordonnance, laquelle sera exécutoire par provision et devra être enregistrée dans les vingt jours. Le magistrat jouit d'un pouvoir discrétionnaire pour accorder ou refuser l'autorisation. C'est dans ce pouvoir discrétionnaire que réside la garantie donnée aux particuliers. D'ailleurs, le législateur, par inadvertance, a substitué purement et simplement sur ce point le texte nouveau de l'article 11 aux dispositions antérieures. Il en résulte que si les agents sont désormais tenus, aux termes de la loi, de se pourvoir, avant de pénétrer dans les locaux d'habitation, d'une ordonnance du président ou du juge de paix, par contre toutes les autres dispositions étant légalement abrogées, ils n'ont plus besoin de se munir d'un ordre de visite établi par un employé supérieur et de se faire accompagner d'un officier de police judiciaire. A strictement appliquer la loi, deux agents subalternes quelconques pourraient s'introduire de leur propre initiative dans la maison privée, sauf à se pourvoir de l'autorisation du magistrat. L'Administration a, sur ce point, suppléé à l'inadvertance du législateur, en prescrivant à ses agents de continuer à observer les prescriptions antérieures c'est-à-dire de se munir, avant d'adresser leur requête au magistrat, d'un ordre de visite délivré par un employé supérieur et de requérir l'assis-

Source : BIU Cujas

tance d'un officier de police judiciaire.

Lorsque les agents ont rempli les formalités exigées par la loi, qu'ils se sont munis d'un ordre de visite régulier et qu'ils se sont fait accompagner par un officier de police judiciaire, ils peuvent au cours de leurs perquisitions, constater, non seulement la contravention qu'ils recherchent, mais encore toutes celles qui pourraient tomber sous leurs yeux, (Cass. 12 avril 1913; 16 janvier 1914). Le refus de visite n'est sanctionné par aucune espèce de pénalité, ce refus pouvant être brisé par la force, puisque les agents ont le droit de requérir la force armée.

Dans deux cas particuliers, les formalités prescrites par la loi pour pénétrer dans les locaux d'habitation sont supprimées.

Les formalités prescrites par la loi ont été cependant supprimées dans deux cas:

1°- Les agents n'ont pas besoin de se munir d'un ordre de visite, lorsqu'ils exercent le "droit de suite", prévu par le paragraphe 2 de l'article 237 de la loi du 28 avril 1816. Lorsqu'ils sont à la recherche d'une fraude et que la marchandise qu'ils s'apprêtaient à saisir est soustraite à leur atteinte par le fait de son introduction dans un local privé, ils ont le droit de la suivre sans aucune formalité préalable; il suffit qu'il y ait contravention "actuelle et flagrante" et que la pénétration de l'agent dans les locaux privés ait lieu sans désemparer, comme suite même de la recherche entreprise (Cass. 26 octobre 1912; 7 juin 1923).

2°- Les agents de la régie sont dispensés de l'autorisation du magistrat, pour pénétrer dans les locaux d'habitation, lorsqu'il s'agit de relever des contraventions concernant le monopole des tabacs, le sucrage, la fabrication, la détention, la vente ou la mise en vente de vins artificiels, enfin les distilleries clandestines dans les villes d'une population agglomérée de plus de 4.000 habitants (art. 21 de la loi du 30 janvier 1907). Le législateur a dû revenir, à l'égard de ces contraventions particulièrement graves, sur ce qu'il avait décidé en 1905, parce que l'exigence de l'autorisation préalable du magistrat, si elle garantit

Source : BIU Cujas

d'une façon efficace la demeure des particuliers, est, par contre, de nature, dans nombre de cas, à empêcher les agents de constater la fraude.

La surveillance à la circulation.

La surveillance à la circulation consiste dans le fait que la marchandise est suivie dans tous ses parcours par la régie, grâce au titre de mouvement qui doit l'accompagner et dont la délivrance exige que le contribuable s'adresse à l'Administration et lui fasse une déclaration détaillée. Le principe que toute marchandise passible de droits doit circuler munie d'un titre de mouvement, se trouve inscrit dans le titre Ier de la loi du 28 avril 1816, en ce qui concerne les boissons. L'art. 6 de la loi de 1816 porte, en effet, qu' "aucun enlèvement ni transport de boissons ne pourra être fait sans déclaration préalable de l'expéditeur ou de l'acheteur, et sans que le conducteur soit muni d'un congé, d'un acquit à caution ou d'un passavant, pris au bureau de la régie." Mais ces dispositions ont été étendues à tous les produits imposables, par divers textes.

Les titres de mouvement.

L'utilisation des titres de mouvement.

Tous les titres de mouvement, qu'on appelle aussi des "expéditions", sont détachés d'un registre à souche, chaque expédition étant marquée d'un timbre, dont le coût est, en principe, de 0,25 (art. 22 de la loi du 22 mars 1924).

Il n'y a à ce principe que très peu d'exceptions. Elles s'appliquent aux marchandises qui sont dispensées des formalités à la circulation, (par exemple les bières), ou encore aux ouvrages d'or ou d'argent, pour lesquels les droits sont perçus immédiatement au moment de l'apposition du poinçon.

En sens inverse, l'obligation du titre de mouvement a été étendue à certaines matières, qui ne sont pas sujettes aux droits, mais dont la surveillance intéresse la perception d'autres impôts, soit parce qu'il s'agit de denrées susceptibles de servir à la fabrication de produits monopolisés (comme le phosphore, le bois d'allumettes, les mèches de cire, les boîtes d'allumettes vides);

Source : BIU Cujas

soit encore parce qu'il s'agit de denrées, qui peuvent faire concurrence à des produits taxés, (comme la saccharine); ou encore d'éléments qui peuvent servir à des fabrications interdites, (comme les essences d'absinthe) ou enfin d'instruments pour la fabrication de marchandises fortement taxées (comme les alambics).

Les principaux titres de mouvement.

Les principaux titres de mouvement sont: le passavant et le laissez-passer, le congé et l'acquit à caution, auxquels on peut joindre les vignettes, dont la Régie fait usage dans certains cas. Ces titres de mouvement constatent (congé), ou garantissent (acquit à caution), le paiement de droits ou attestent l'exonération (passavant).

Le passavant.

Le passavant est un titre, qui accompagne les boissons dont la circulation s'effectue en franchise des droits, à raison de la qualité de l'expéditeur ou du destinataire. Ce titre dont le coût est de 0,75, timbre compris, est utilisé notamment pour le déplacement des vins, cidres et poirés, que le propriétaire récoltant effectue dans l'étendue du canton de récolte et des cantons limitrophes. Il est également utilisé pour les boissons qui, ayant payé les droits au point de départ, circulent munies de congés, mais dont la destination se trouve changée en cours de route. Il sert aussi pour les déménagements, pour les envois de sels dénaturés, en quantité quelconque à destination des agriculteurs et pour les envois de moins de 1.000 Kilog. aux industriels, qui emploient ces sels, en franchise (Décrets du 25 septembre 1884 et du 4 septembre 1901). D'ailleurs l'emploi du passavant, par le fait même qu'il donne peu de garanties à la Régie, est de plus en plus limité.

Le laissez-passer.

Le laissez-passer est un succédané du passavant. Primitivement, c'était uniquement un titre provisoire que l'expéditeur se délivrait à lui même, dans les communes où il n'y avait pas de recette-buraliste, pour accompagner les denrées jusqu'à la première recette, où le laissez-passer était échangé contre un titre régulier. C'était en somme un titre d'attente, remplacé au

Source : BIU Cujas

premier bureau de passage, par un titre en règle : acquit, congé ou passavant (art. 12 de la loi de 1816, art. 13 de la loi du 21 avril 1832). Cependant, dans certains cas, la Régie a été amenée à transformer le laissez-passer en titre définitif, afin de simplifier les formalités des assujettis et leur éviter des courses trop fréquentes à la recette buraliste. Dans ces cas, ils peuvent obtenir la remise d'un registre administratif, qui leur permettra de s'établir à eux-mêmes des laissez-passer pour les marchandises qu'ils déplacent ; ces laissez-passer ne pouvant d'ailleurs s'appliquer qu'à des marchandises qui ont déjà acquitté les droits. Ainsi les détaillants peuvent obtenir remise d'un registre de laissez-passer (dits laissez-passer N° 3) qui leur permet de se délivrer des laissez-passer à toute destination, pour les livraisons ne dépassant pas, par destinataire, un maximum de 60 litres de vin ou de cidre et de 11 litres de spiritueux et de 11 litres de vin de liqueur. Un même laissez-passer peut servir pour plusieurs clients, à condition d'inscrire au verso le détail. Les détaillants et les épiciers, qui vendent des raisins secs pour la fabrication des boissons, peuvent également se délivrer à eux-mêmes des laissez-passer pour les envois de raisins secs déjà libérés de droits de 10 à 30 Kilos ; les envois inférieurs circulant sans formalités. Les registres sont confiés aux intéressés, moyennant le paiement immédiat du montant du prix des timbres dont les expéditions sont munies.

Le Congé. Les Congés de subdivision.

Le congé est un titre de mouvement, attestant le paiement des droits, qui ont dû être acquittés à l'enlèvement de la marchandise. Le congé est aujourd'hui utilisé pour toutes les expéditions de vin, cidres, poirés et hydromels, à destination des simples consommateurs ou à destination des débitants, c'est-à-dire à l'exception des expéditions faites à des marchands en gros jouissant du crédit des droits. Il est également utilisé pour les envois de spiritueux, dans le cas où ils sont

Source : BIU Cujas

expédiés à un négociant entrepositaire ou à destination de l'étranger. En principe, l'expéditeur doit se munir d'autant de congés différents qu'il y a de destinataires distincts. Cependant, les marchands en gros ont la faculté de se munir d'un seul congé collectif pour la totalité des spiritueux envoyés dans la même localité, sous réserve que ce congé soit accompagné d'autant de "congés de subdivision" qu'il y a de destinataires. Ceux-ci sont extraits d'un registre spécial, confié aux intéressés. Ici encore la Régie a accru les facilités données aux redevables, en leur évitant des déplacements à la recette buraliste; elle autorise les marchands en gros à se faire remettre un registre de congés, dont ils se servent pour établir eux-mêmes les congés destinés à accompagner les envois de vins, cidres, poirés, vendanges fraîches, quelle que soit l'importance de ces envois. Tous les dix jours, a lieu un décompte des quantités expédiées dans la dizaine précédente, et c'est à ce moment que les droits sont versés. Dans cette hypothèse, l'assujetti se trouve bénéficier en fait d'un crédit très court; les droits au comptant se trouvent transformés, pour une dizaine de jours, en droits constatés.

La même facilité est accordée, en ce qui concerne les expéditions de spiritueux, pour les livraisons correspondant au maximum à 30 litres d'alcool pur (soit environ 50 litres de liqueur), pour tous les marchands en gros, qui ont obtenu le crédit d'enlèvement en matière de droits de consommation sur les alcools; (v. supra p. 430-431); ils peuvent également se délivrer des congés extraits d'un registre spécial que leur remet la Régie; le décompte des sommes dues est fait tous les dix jours.

Le passe-debout.

Le passe debout est un titre, qui servait à accompagner les denrées, qui ne faisaient que traverser une ville sujette aux droits d'entrée. Il n'y a plus de droits d'entrée que sur les huiles végétales et animales dans un très petit nombre de localités, de sorte que ce titre a perdu une grande partie de son intérêt; il existe encore en matière d'octroi.

Source : BIU Cujas

L'acquit à caution.

De tous les titres de mouvement, le plus intéressant et le plus important est l'acquit à caution, à raison des garanties qu'il fournit au fisc et de la diversité de ses emplois.

C'est un titre de mouvement (coût : 0f.75, timbre compris) par lequel le soumissionnaire s'engage, solidairement avec une caution, à représenter le produit au lieu d'arrivée, sous peine de payer une amende de quotité variable. Ce titre, que l'on fait remonter généralement à la législation douanière de la Constituante, est, en réalité, d'origine beaucoup plus ancienne, puisqu'il était utilisé déjà par la Ferme générale du temps des Aides. En effet, Lefebvre de la Bellande en décrit ainsi l'emploi à propos de la subvention à l'entrée en matière de droits sur les boissons.

« Les propriétaires de boissons, marchands ou voituriers, tant par eau que par terre, sont tenus, « en passant debout dans les lieux du ressort « de la Cour des Aides de Paris où le quatrième « a cours, de représenter leurs boissons avec les « congés, lettres de voiture ou connaissements, « et d'en faire la déclaration au premier bureau de leur route et, en outre, d'y passer « leur soumission et de donner caution d'y « rapporter dans le mois, s'ils voiturent par « eau, et dans la quinzaine si c'est par terre, « un certificat des commis des Aides du lieu « de destination..... portant que les boissons « auront été déchargées et que les droits en « auront été acquittés au lieu de destination.., « après lequel temps expiré et faute par eux « de rapporter le dit certificat, les boissons ou « leur juste valeur seront confisquées et acquises au fermier du lieu où la soumission « a été faite. » (Traité des Aydes : n° 521).

L'avantage de l'acquit à caution. Il est utilisé toutes les fois que les droits ne sont pas immédiatement exigibles.

Le grand avantage de l'acquit à caution, avantage qui ressort de sa définition même, c'est que la marchandise placée sous le lien de l'acquit à caution est maintenue sous le contrôle de la Régie, puisque, pour obtenir décharge de l'acquit, il faudra le représenter aux agents du fisc. Aussi, est-ce le titre de mouvement dont l'emploi est tout indiqué, chaque fois que les droits ne sont pas immédiatement exigibles. Ce sera le cas,

Source : BIU Cujas

en premier lieu, des droits de circulation payables à l'arrivée. Dans ce cas l'acquit sera déchargé au point de destination, contre le versement des droits. Avant la loi du 22 février 1908, le transport sous acquit à caution, c'est-à-dire avec paiement au point d'arrivée, était obligatoire pour les spiritueux à destination de toutes les villes de plus de 11.000 habitants agglomérés. Depuis 1918, tous les envois de spiritueux ont lieu, au contraire, en principe par congé c'est-à-dire moyennant l'acquittement des droits au point de départ. Cependant l'acquit à caution conserve son emploi et son utilité, dans le cas où la marchandise circule en suspension de l'exigibilité des droits, c'est-à-dire lorsqu'elle est expédiée à un destinataire qui bénéficie du crédit des droits. C'est le cas, par exemple des boissons de toute nature, envoyées à destination de négociants entrepositaires (art. 82 de la loi du 25 mars 1917, art. 2 et 3 de la loi du 29 décembre 1900). Dans cette hypothèse l'acquit sera déchargé par la prise en charge des boissons au compte du destinataire, c'est-à-dire que la surveillance à l'entrepôt, dans les lieux de stationnement, succédera sans interruption à la surveillance à la circulation, de sorte que la marchandise ne cessera pas d'être sous le contrôle de la Régie. En dehors des envois de boissons à des négociants en gros, qui bénéficient du crédit des droits, on peut citer les envois de cidres, de vins, de bières à destination des vinaigreries, etc... (Décret du 12 Juillet 1921, art. 77).

L'efficacité de l'acquit à caution, comme moyen de contrôle, fait que la Régie en a multiplié les cas d'utilisation et l'a même étendu à des cas qui, normalement, devraient comporter l'emploi de passavants ou de congés, ou même à des marchandises, qui ne sont pas passibles des droits, mais dont le contrôle est utile pour éviter les fraudes. C'est sous le lien d'un acquit à caution que doivent circuler le phosphore, les bois d'allumettes, les mèches filées en cire, les alambics, la saccharine et les produits assi-

Source : BIU Cujas

milés, etc. Enfin, circulent également sous acquit à caution les boissons qui bénéficient de la franchise des droits, comme étant expédiées à destination de l'étranger ou des agents diplomatiques étrangers accrédités en France.

Règles concernant les acquits à caution.

Les règles concernant les acquits à caution sont contenues dans le décret-loi du 22 août 1791, rendu en matière de douane; la plupart de ses dispositions ont été d'ailleurs reproduites pour les contributions indirectes par l'Ordonnance du 11 juin 1816. La caution s'engage solidairement avec le commissionnaire à rapporter le certificat de décharge ou acquitter le double droit dans un délai de deux mois, suivant le terme du délai de transport, si ce transport a lieu à l'intérieur du même département, et dans un délai de trois mois, si la destination de la marchandise est hors du département. En principe, c'est le redevable qui doit rapporter un certificat de décharge au lieu de départ, mais l'Administration, en général, se charge elle-même de faire reverser l'acquit déchargé pour ne pas compliquer les opérations du commerce. La Régie a encore 4 mois après le délai de retour de l'acquit pour vérifier la sincérité du certificat de décharge. Passé ce temps, la caution est libérée de tout engagement, puisque la Régie n'est plus recevable à formuler aucune demande. Ceci vise le cas où la sincérité du certificat de décharge est contestée par la Régie; en cas de non représentation du certificat de décharge, l'action de la Régie contre l'expéditeur doit être intentée dans les six mois à partir du délai fixé pour le transport (art. 34 de la loi du 31 juillet 1920). Il y a là par conséquent une exception au principe général que l'action de la Régie contre le redevable se prescrit par un an. De plus, ce délai de six mois est réduit à 40 jours, lorsque le redevable a pris soin de faire "recommander" l'acquit, accompagnant un transport de spiritueux, formalité qui comporte le paiement d'un droit supplémentaire de 0,60 par expédition (Loi du 29 Décembre 1900, art. 3). La responsabilité du redevable principal et de la caution se trouvant

Source : BIU Cujas

engagée tant que l'acquit n'a pas été déchargé et, au cas de non décharge, pendant les 6 mois, qui suivent le délai de transport, il y a en effet intérêt pour tous deux à ce que ce délai de responsabilité puisse être abrégé. C'est dans ce but qu'a été imaginée la recommandation.

Cas où la régie peut refuser la décharge de l'acquit à caution.

La Régie peut refuser la décharge de l'acquit à caution dans plusieurs cas ; en premier lieu, quand les boissons ne sont pas représentées ; en second lieu, quand elles sont représentées après le délai de transport fixé par l'acquit ; en troisième lieu, quand les formalités du contrôle en cours de route ou de remise des lettres de voiture, prescrites dans certains cas, n'ont pas été effectuées ; enfin lorsque l'acquit est "inapplicable" parce que la nature ou la quantité des boissons ne correspondent pas aux indications de l'acquit. La décharge peut n'être donnée que partiellement, en cas d'insuffisance des quantités représentées. La Régie accorde d'ailleurs, à cet égard, une tolérance pour les déperditions de liquide, dite "creux de route" qui varie de 1/2 à 5 % et qui est prévue par l'art. 16 de la loi du 28 avril 1816.

Les Vignettes.

Dans certains cas, la Régie substitue aux titres de mouvement que l'on vient d'énumérer, un titre beaucoup plus simple, consistant dans une vignette apposée sur le produit lui même et qui constate la perception des droits. C'est le cas pour les paquets de bougies et de cierges, de chicorée, les spécialités pharmaceutiques, ainsi que pour les cartes à jouer, munies d'une bande de contrôle apposée au moment du paiement des droits. Enfin, quelquefois, la vignette remplace le congé pour le transport de petites quantités de boissons. Les vignettes, qu'on se procure dans les débits de tabac, sont détachées d'un carnet et collées par l'expéditeur sur la bouteille elle-même. Les marchands en gros, dans les villes à octroi, peuvent faire usage de vignettes pour les petites quantités de Vermouth qu'ils expédient ; de même, les bouilleurs de cru, quand ils fournissent de l'alcool par petites quan-

Source : BIU Cujas

tités.

Le transporteur peut être soumis à des obligations supplémentaires.

En dehors de cette obligation essentielle de se munir d'un titre de mouvement, le transporteur est souvent astreint à des obligations supplémentaires ; parfois des prescriptions particulières sont édictées en ce qui concerne la nature et les dimensions des récipients ; certains envois ne peuvent avoir lieu que par colis plombé par les soins de la régie.

Le transporteur doit produire son titre de mouvement à toute réquisition des agents de la régie. Parfois même, lorsqu'il s'agit de transport de quantités importantes, par exemple de plus de 5 hectolitres de vin ou d'un hectolitre d'alcool pur, il doit le faire viser en cours de route par un bureau intermédiaire (loi du 16 décembre 1897, art. 8 et loi du 15 juillet 1907, art. 2).

Théoriquement le mécanisme de la surveillance ne permet pas la fraude.

Les explications qui précèdent permettent de se faire une idée de la façon dont fonctionnerait le mécanisme de la surveillance, si la régie mettait en œuvre tous les procédés dont elle dispose. D'abord exercice du lieu de production ; ensuite, circulation de ce lieu de production au magasin de gros, sous les liens de l'acquit à caution et prise en charge sur le compte du gros ; exercice du magasin de gros ; circulation sous les liens de l'acquit à caution, du magasin de gros au magasin de détail ; exercice du magasin de détail ; circulation, sous les liens de l'acquit à caution du magasin de détail au domicile du consommateur. Dans ce système il n'y a aucune fissure par où puisse se glisser la fraude qui est théoriquement impossible, puisqu'à aucun moment l'administration ne perd de vue la marchandise depuis le jour où elle a pris naissance.

En fait, les formes rigoureuses du contrôle sont remplacées par des formes plus atténuées.

En fait, la surveillance n'est jamais aussi complète. D'abord, les formes rigoureuses du contrôle sont souvent remplacées par des formes atténuées, moins compliquées ou moins vexatoires : l'exercice par la simple surveillance au moyen de visites sans prise en charge ; l'acquit à caution par le congé ou le passavant, etc. D'autre part, il y a omis-

Source : BIU Cujas

Parfois certaines phases de la surveillance sont omises.

sion de certaines phases de la surveillance, ce qui explique principalement les possibilités de fraude. Tantôt, certaines phases de la surveillance sont jugées superflues; si la fabrication est concentrée dans un petit nombre d'établissements industriels et si les droits sont perçus à la fabrique, la surveillance à la circulation est considérée comme inutile, celle-ci ne pouvant guère s'alimenter à des sources clandestines. C'est ce qui fait qu'il n'y a pas de surveillance à la circulation des bières. Tantôt, certaines phases de la surveillance sont négligées, parce qu'elles sont regardées comme impraticables. Il est impossible d'exercer en France plus d'un million de récoltants de vin et de prendre en charge dans des comptes individuels les quantités récoltées par eux. Dans ce cas, le lieu de production échappe complètement au contrôle de la régie. De même pour l'alcool, on exerce les distillateurs de profession, mais on ne peut, à raison de leur nombre et des résistances de la classe paysanne, soumettre les bouilleurs de cru à un contrôle aussi rigoureux et aussi permanent. Il y là une source de production qui pourra fournir en fraude la consommation. A l'intérieur de Paris également, pour les boissons, la surveillance à la circulation a été regardée comme trop compliquée, de même que l'exercice, qui ne s'y applique qu'aux brasseries. On a cherché d'ailleurs à y suppléer par différentes mesures, notamment par l'interdiction de fabriquer à l'intérieur de Paris du vin ou de l'alcool et par l'obligation de centraliser les stocks de gros dans des entrepôts de la régie (loi du 6 août 1905).

Il y a donc nécessairement dans les mailles du réseau du contrôle que nous avons décrit des lacunes qu'il est impossible de combler.

Contentieux des impôts indirects.

Les deux branches du contentieux.

Le contentieux des contributions indirectes se divise en deux branches: le contentieux

Source : BIU Cujas

tieux des contributions indirectes.

civil ou contentieux de la perception et le contentieux de la répression. Du contentieux de la perception relèvent les contestations, qui portent sur l'exigibilité ou sur la restitution des droits; du contentieux de la répression relèvent la reconnaissance et la répression des contraventions.

La loi du 28 avril 1816 avait prévu, dans son article 246, qu'une loi spéciale poserait les règles du contentieux en matière de contributions indirectes; cette loi n'est jamais intervenue, de sorte qu'on continue d'appliquer les règles qui existaient à cette époque, c'est-à-dire les règles, qui avaient été édictées pour le contentieux de la régie de l'Enregistrement. La régie de l'Enregistrement avait été en effet chargée de la perception des premières contributions indirectes qui furent rétablies en l'an VI et en l'an VII, et les règles de son contentieux furent maintenues, lors de la création d'une régie distincte.

1°) - Le Contentieux de la perception.

Le contentieux de la perception est porté devant les tribunaux civils, en vertu de l'article 88 de la loi du 5 ventôse an XII, qui les appelle à connaître "des contestations qui peuvent s'élever sur le fond des droits".

Comment on a essayé d'expliquer l'attribution aux tribunaux civils du contentieux des contributions indirectes.

On a donné plusieurs explications de cette attribution du contentieux des contributions indirectes et, plus généralement de tous les impôts indirects à la juridiction civile, tandis que, au contraire, le contentieux des impôts directs relève des tribunaux administratifs. D'après la plus habituelle, cette différence tiendrait à la diversité des modes de recouvrement. Les contributions directes, a-t-on dit, sont perçues en vertu de rôles nominatifs, rendus exécutoires par le préfet, et les impôts indirects, par la simple application de tarifs sans qu'il intervienne aucune décision administrative individuelle. En vertu du principe de la séparation des pouvoirs, l'autorité judiciaire ne pourrait connaître du contentieux des contributions directes,

Source : BIU Cujas

puisqu'elles sont recouvrées en vertu d'un acte administratif, le rôle rendu exécutoire par le préfet, tandis que rien ne ferait obstacle à leur compétence en matière d'impôts indirects.

Cette explication, comme l'a fait remarquer M. Tissier[1], est, en réalité, très peu satisfaisante. D'abord, il y a des cas exceptionnels ; où pour la perception de certains droits recouvrés par abonnement, la régie a fait elle-même dans le passé, emploi de rôles nominatifs ; de plus, la régie procède contre tous les contribuables en retard par voie de contrainte, et la contrainte est elle aussi un acte administratif. Si donc la raison d'incompétence des tribunaux judiciaires, qui se base, en matière de contributions directes, sur l'existence de rôles nominatifs, était bonne, elle devrait valoir également pour leur refuser compétence en matière de contributions indirectes, à cause de la contrainte, qui est aussi un acte administratif. Sans doute, la contrainte, comme on le verra, est rendue exécutoire par le juge de paix, qui doit la viser ; mais elle ne perd pas pour cela son caractère d'acte administratif. D'ailleurs ce n'est pas, à raison de cette intervention du juge de paix, que le contentieux des contributions indirectes se rattache à la compétence judiciaire, c'est au contraire parce que le contentieux ressortit à la compétence judiciaire que le juge de paix a été chargé de revêtir la contrainte de la formule exécutoire.

La vraie raison est, en réalité, une raison historique. Si la loi du 5 ventôse an XII a réservé compétence aux tribunaux civils, c'est parce qu'en rétablissant les impôts indirects, qui étaient peut-être les impôts les plus impopulaires de l'ancien régime, on a cherché à donner des apaisements aux redevables, et que ceux-ci, à tort ou à raison, pensaient trouver plus de garanties d'impartialité dans les juridictions civiles que dans

(1). Th. Tissier. – Traité des Contributions Indirectes (Paris 1902) p. 269-270.

Source : BIU Cujas

les juridictions administratives.

Impôts indirects dont le contentieux appartient aux tribunaux administratifs.

Quoiqu'il en soit, la règle fondamentale est que le contentieux des contributions indirectes relève des tribunaux civils. Il n'existe à ce principe que très peu d'exceptions, d'ailleurs peu importantes. Par exemple, les litiges concernant les abonnements des entrepreneurs de spectacles sont de la compétence des conseils de préfecture; de même, les difficultés qui surgissent entre la régie et les planteurs de tabac, pour le décompte des manquants. Les difficultés au sujet de l'allocation de la prime aux indicateurs qui dénoncent une contravention, sont de la compétence du ministre, avec recours au Conseil d'Etat. Enfin, on sait que le contentieux de la taxe sur le chiffre d'affaires relève également du conseil de préfecture; mais on peut hésiter à considérer la taxe sur le chiffre d'affaires comme une contribution indirecte proprement dite.

Le Contentieux des impôts indirects commence par la délivrance d'une contrainte. Inconvénient de cette règle.

Toutes les affaires contentieuses, qui tendent au recouvrement des droits s'engagent normalement par une contrainte, que l'administration décerne contre le redevable. "A défaut de paiement des droits, dit l'article 239 de la loi du 28 avril 1816, il sera décerné contre les redevables, des contraintes qui "seront exécutoires nonobstant opposition et "sans y préjudicier". On a déjà vu, à propos de la Taxe sur le chiffre d'affaires, (supra p. 309), à laquelle le procédé de la contrainte s'applique également, l'inconvénient de cette disposition. Le contribuable, qui se trouve en désaccord avec l'administration, ne peut pas saisir le juge directement, il doit se laisser poursuivre c'est-à-dire se mettre en contravention, de telle sorte que s'il succombe dans ses prétentions devant le juge, il subira les sanctions fiscales afférentes à la contravention qu'il s'est exposé à commettre.

Généralement l'administration fait précéder la contrainte d'un avertissement.

L'administration peut procéder d'emblée à la délivrance d'une contrainte contre le retardataire; cependant il est d'usage, bien que n'y étant pas légalement obligée, qu'elle commence par adresser à l'intéressé un avertissement, et c'est seulement s'il n'y répond pas, qu'elle décerne contre

Source : BIU Cujas

lui la contrainte.

La contrainte, qu'on peut définir "un mandement contre le débiteur de deniers publics ou le redevable de droits envers le fisc, pour le mettre en demeure de se libérer", est décernée par le directeur ou le receveur de la régie et doit être visée et rendue exécutoire par le juge de paix du canton du lieu de perception (article 44 du décret du 1er germinal an XIII). D'ailleurs, elle n'est soumise à aucune forme particulière, l'article 45 du décret du 1er germinal an XIII et l'article 239 de la loi du 28 avril 1816 étant muets à cet égard.

Causes de nullité de la contrainte.

L'absence de visa du juge de paix est une cause de nullité, à condition qu'elle ait été relevée dans l'opposition du redevable. D'ailleurs une contrainte nulle peut être suivie d'une contrainte régulière, tant que les délais de prescription de l'action en recouvrement des droits ne sont pas expirés.

La contrainte doit être motivée, l'indication des motifs consistant dans la mention de la nature et du montant des droits réclamés, ainsi que de l'espèce et de la quantité des objets auxquels ces droits s'appliquent.

Signification de la contrainte.

La contrainte est signifiée au redevable principal, ainsi qu'à la caution, soit par ministère d'huissier, soit en la forme administrative par les agents de la régie, à personne ou à domicile; elle doit contenir élection de domicile au bureau des droits, et être enregistrée dans les quatre jours de sa date.

Toutes les nullités de la contrainte se trouveront couvertes par le fait que, dans son opposition, le contribuable ne les a pas relevées et s'est borné à invoquer des moyens de fond, sans s'appuyer sur des moyens de forme.

Les contraintes, en vertu de l'article 239 de la loi de 1816 qui, à cet égard, a modifié la règle antérieure de l'article 45 du décret du 1er germinal an XIII, sont exécutoires nonobstant opposition; il n'en est autrement (*supra*, p. 310), qu'en matière de taxe sur le chiffre d'affaires (article 30 de la loi du 25 juin 1920); c'est là, pour le redevable de la taxe un avantage, qui n'existe pas pour les contributions

Source : BIU Cujas

indirectes proprement dites.

Effets de la contrainte.

La contrainte a pour effet de substituer à la prescription spéciale prévue par les différentes lois des contributions indirectes la prescription trentenaire.

Elle peut servir de base aux voies d'exécution, saisie mobilière, saisie brandon, saisie immobilière, saisie arrêt; mais elle n'emporte pas hypothèque. L'hypothèque toutefois ne pourra résulter que du jugement qui validera la contrainte, de sorte que la régie, si elle veut prendre inscription, devra provoquer un jugement en engageant une instance contre le redevable.

L'opposition du redevable à la contrainte.

Quand la contrainte a été signifiée à l'intéressé, celui-ci peut prendre deux partis: ou bien s'exécuter et payer, ou bien faire opposition. Cette opposition peut être faite pendant les trente années pendant lesquelles la contrainte conserve les droits de la régie, à moins qu'elle ait été suivie d'exécution. Une opposition nulle peut être renouvelée, tant que le tribunal n'a pas statué sur la première.

Contenu de l'opposition à la contrainte.

L'opposition doit être motivée à peine de nullité, c'est-à-dire qu'elle doit contenir mention des moyens de défense du contribuable, qui peuvent être soit des moyens de forme (par exemple: le contribuable fait opposition parce que la contrainte est nulle, comme n'ayant pas été visée ou comme n'étant pas motivée); soit des moyens de fond (par exemple: le contribuable prétend qu'il n'était pas possible des droits qui lui sont réclamés).

L'opposition doit également contenir à peine de nullité assignation à jour fixe devant le tribunal civil de l'arrondissement, avec élection de domicile dans la commune du siège du tribunal. Le délai d'assignation ne peut excéder huit jours. Le tribunal civil compétent est celui de l'arrondissement du lieu de perception.

La régie peut également assigner directe-

Il convient d'ajouter que, si la contrainte est le procédé normal et constitue la voie générale de recouvrement des droits, lorsque le redevable ne s'acquitte pas spontanément,

Source : BIU Cujas

tement le redevable en paiement des droits.

c'est un procédé qui ne s'impose pas obligatoirement à la régie. Elle peut également, si elle le veut, assigner directement le redevable en paiement devant le tribunal. Quant au redevable, il ne peut saisir le tribunal des demandes que l'Administration lui adresse en paiement des droits que par voie d'opposition à contrainte ; il ne peut le saisir directement que lorsqu'il intente une action en restitution de droits indûment perçus.

Comment le tribunal peut être saisi en matière de contributions indirectes.

En résumé, l'affaire pourra venir devant le tribunal de quatre façons : 1°- l'Administration saisit directement le tribunal d'une demande en paiement, sans procéder au préalable à la délivrance d'une contrainte ; 2°- l'Administration délivre une contrainte et prend l'initiative de la faire valider par le tribunal, pour pouvoir obtenir un jugement, qui lui permettra de requérir inscription de l'hypothèque judiciaire ; 3°- l'Administration délivre une contrainte, à laquelle le contribuable fait opposition, et c'est sur cette opposition, qui comporte assignation à huitaine, que l'affaire vient devant le tribunal ; 4°- enfin, il s'agit d'une action en restitution de droits que le contribuable prétend avoir indûment payés, action qu'il intente directement devant le tribunal.

L'instruction et le jugement des affaires en matière de contributions indirectes.

Le tribunal civil, en matière de contributions indirectes, juge suivant des formes simplifiées, qui doivent être observées à peine de nullité, et qui sont d'ailleurs les mêmes que celles suivies en matière d'enregistrement. C'est ce que dispose l'article 88 de la loi du 5 ventôse an XII : " les tribunaux " prononceront en chambre du conseil et avec " les mêmes formalités prescrites pour le jugement des contestations en matière de paiement des droits perçus par la régie de l'enregistrement. " Ces formalités sont contenues dans l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII et l'article 17 de la loi du 27 ventôse an IX. L'instruction est faite au moyen de mémoires produits par les parties et qu'elles sont tenues de se signifier respectivement. D'ailleurs, il n'est pas nécessaire que la régie dépose un mémoire introductif, si la contrainte

Source : BIU Cujas

ou l'opposition à contrainte, qui ont servi de base à l'instance, contiennent l'énonciation des motifs d'une façon suffisamment précise et détaillée pour mettre le juge en mesure de statuer. Lorsqu'une des parties a déposé son mémoire, le tribunal fixe lui-même le délai pour la production de la défense, délai qui ne peut excéder 30 jours.

Aux termes de l'article 65 de la loi du 22 frimaire an VII, le jugement doit être rendu dans les trois mois au plus tard de l'introduction de l'instance ; il n'y a d'ailleurs aucune déchéance, s'il est rendu plus tardivement. Le jugement est rendu sur le rapport d'un juge, en audience publique, même s'il est rendu en chambre du conseil, et sur les conclusions verbales du ministère public, qui doit être entendu.

Il y a dispense pour les parties du ministère des avoués et des avocats. Autrefois même, les plaidoiries étaient interdites ; elles sont maintenant possibles, dans les affaires qui viennent sur opposition à contrainte, en vertu de l'article 7 de la loi du 30 avril 1921. Comme le ministère des avoués n'est pas indispensable, leurs émoluments ne sont pas taxés parmi les dépens mis à la charge de la partie perdante.

Voies de recours.

Les voies de recours contre le jugement sont : l'opposition, la tierce-opposition et la requête civile ; mais le jugement n'est pas susceptible d'appel ; il ne peut être l'objet que d'un pourvoi en cassation pour violation de la loi ou violation des des formes. (art. 65, §. 5 de la loi du 22 frimaire an VII).

Force probante des mentions portées aux registres portatifs.

Il n'est pas sans intérêt de signaler, même pour les affaires relevant du contentieux civil, cette règle que les inscriptions des registres portatifs, tenus régulièrement et paraphés et cotés, comme ils doivent l'être, par le juge de paix, font foi jusqu'à inscription de faux ; (loi du 28 avril 1816, art. 241, 242) ; leurs mentions ne peuvent être contestées, du moins pour autant qu'elles se rapportent aux constatations matérielles faites par les préposés de la régie. Il en serait autrement des mentions, qui relatent

Source : BIU Cujas

simplement des déclarations reçues par les agents, ou encore qui expriment une opinion, une appréciation, des agents.

Le privilège de la régie des contributions indirectes.

Les droits de la régie sont garantis par un privilège, qui a été institué par le décret du 1er germinal an XIII, article 4§. Ce texte dispose, en effet, que " la régie aura privilège et préférence à tous les créanciers, sur les meubles et effets mobiliers des comptables, pour les débets et sur ceux des redevables, pour les droits, à l'exception des frais de justice, de ce qui sera dû pour 6 mois de loyer seulement, et sauf aussi la revendication dûment formée par les propriétaires de marchandises en nature, qui sont encore sous balle ou sous corde". Ce privilège s'applique à toutes les contributions indirectes ; mais il ne peut être invoqué que pour le paiement des droits et non pour celui des amendes et des décimes sur amendes. Il y a doute sur le point de savoir s'il est applicable, comme le prétend la régie, à la taxe sur le chiffre d'affaires, étant donné que ce dernier impôt ne constitue pas spécialement une contribution indirecte, qu'il a un caractère mixte et que sa perception relève même de plusieurs administrations différentes. (voir supra p. 316).

Etendue et rang du privilège de la régie des contributions indirectes.

Le privilège est opposable tant aux débiteurs principaux qu'à leurs cautions, et il s'étend à tous les meubles corporels ou incorporels des personnes auxquelles il peut être opposé. Il s'étend, par exemple, à la créance du prix des immeubles aliénés, au prix de la vente d'un fonds de commerce. Le privilège de la régie passe après celui des frais de justice, après celui des contributions directes et des taxes communales, après le privilège de l'enregistrement, après celui des porteurs de warrants agricoles, après celui du propriétaire pour 6 mois de loyer et après le droit du propriétaire de marchandises encore intactes, - de marchandises sous balle ou sous corde, comme dit le texte de l'an XIII - qui en fait la revendication, enfin après le privilège du vendeur privilégié du fonds de commerce et celui des créanciers nantis antérieurement sur le fonds.

Source : BIU Cujas

Il y a conflit entre le privilège de la régie et le privilège du créancier gagiste; les opinions varient sur le point de savoir lequel des deux prime l'autre.

Ajoutons qu'en ce qui concerne les assujettis, c'est-à-dire les redevables qui sont en relation permanente avec la régie, à raison de l'exercice de leur profession, le privilège remonte à la date à laquelle ils ont commencé leur commerce; par exemple, pour les marchands en gros, au jour où ils ont pris leur licence pour la première fois (Cass. Ch. Civ. 18 Novembre 1908).

Les délais de prescription.

Rappelons enfin que les délais de prescription de l'action en recouvrement des droits sont, en principe d'une année; que ces délais sont réduits à six mois après le terme du délai de transport, lorsqu'il n'y a pas eu représentation du certificat de décharge de l'acquit à caution; voire à 10 jours, dans les mêmes circonstances, lorsque l'acquit à caution avait été l'objet d'une recommandation; enfin que la prescription est de quatre mois seulement, pour le recouvrement des droits dûs, lorsque le certificat de décharge de l'acquit à caution a été reconnu faux.

En ce qui concerne la restitution des droits, qui lui ont été indûment réclamés, l'action du redevable se prescrit par six mois. Elle se prescrit par deux ans pour la demande en restitution des marchandises indûment confisquées.

Le contentieux de la répression. Caractères des contraventions des contributions indirectes.

Le contentieux de la répression concerne la répression des contraventions en matière de contributions indirectes, contraventions qui entraînent comme peines principales la confiscation l'amende, et dans certains cas, l'emprisonnement.

Les contraventions de contributions indirectes forment une catégorie spéciale d'infractions. Bien qu'elles soient appelées contraventions, les peines dont elles sont frappées dépassent, en effet, le maximum des peines de simple police, qui est de cinq jours d'emprisonnement et de 15 francs d'amende; de

Source : BIU Cujas

sorte que, théoriquement, ces contraventions elles appartiennent à la catégorie des délits. Si le nom de contravention leur a été maintenu, c'est par euphémisme, et pour atténuer en apparence ce que la répression a, en réalité de rigoureux. D'autre part, bien qu'étant des délits, à raison des peines dont elles sont frappées, bien que participant également du régime des délits par le fait que les délais de prescription de l'action répressive sont de trois ans, comme en matière de délits, elles se rapprochent par différents caractères des contraventions proprement dites, telles que les caractérise le droit pénal.

Les contraventions de régie sont des infractions purement matérielles.

D'abord, les contraventions de régie constituent des infractions purement matérielles, dont l'existence est indépendante du but poursuivi par leur auteur, indépendante aussi du préjudice que peut éprouver ou ne pas éprouver le Trésor. Donc, en matière de contraventions de régie, en principe, l'élément intentionnel fait défaut ; or, l'un des éléments habituels de distinction entre les délits et les contraventions c'est qu'en général les premiers supposent l'intention coupable, tandis qu'au contraire la contravention de simple police est une infraction non intentionnelle. La bonne foi, par conséquent, n'a pas à être prise en considération, si ce n'est pour modérer le montant de la peine et pour accorder, le cas échéant, au contrevenant les circonstances atténuantes ou la loi de sursis. Mais elle ne supprime pas l'existence de l'infraction.

Cas exceptionnels où l'intention est requise pour qu'il y ait contravention de régie.

Il n'y a, en effet, que quelques cas tout à fait exceptionnels, où le juge doit tenir compte de l'intention ; d'abord en ce qui concerne le transporteur de bonne foi, qui pourra être mis hors de cause, s'il désigne le commettant, pour le compte duquel il effectue le transport, d'une façon suffisamment précise pour que la régie soit mise à même de poursuivre le véritable contrevenant. (loi du 21 juin 1873, art. 13). De même encore, le déclarant de bonne foi, qui aura fait une déclaration inexacte par erreur, pourra invoquer la tolérance de 1% allouée

Source : BIU Cujas

sur les déclarations d'alcools, vins, cidres ou poirés (l. du 21 juin 1873, art. 7), tandis qu'au contraire, s'il a fait une déclaration sciemment inexacte, il ne pourra pas s'en prévaloir et encourra des poursuites alors même que l'inexactitude serait inférieure à 1%. Enfin, dans les cas exceptionnels, d'ailleurs, où la loi admet la complicité, en matière de contravention de régie, il faut, pour que cette complicité existe, qu'il y ait de la part des personnes poursuivies comme complices un concours donné sciemment au fraudeur.

Pas de complicité en matière de contraventions de régie.

Un autre caractère par où les contraventions de régie se rapprochent encore des contraventions ordinaires, c'est que, en règle générale, il n'existe pas, en ce qui les concerne, de complicité, de même qu'il n'existe pas de complicité, en matière de contraventions de simple police. Les dispositions des articles 59 et 60 du code pénal, qui répriment la complicité s'appliquent, en effet, aux crimes et aux délits, mais non aux contraventions.

Cas exceptionnels de complicité en matière fiscale.

Cependant, bien qu'en principe, les dispositions du code pénal, relatives à la complicité, ne s'étendent pas aux infractions de régie, il y a quelques cas de complicité, qui ont été prévus par des textes spéciaux. Pour n'énumérer que les principaux, on peut citer la complicité en matière de fraude sur les huiles (art. 6 de la loi du 31 décembre 1873); en matière de fraude sur les alcools (art. 11 de la loi du 10 décembre 1897 et art. 20 de la loi du 30 janvier 1907); en ce qui concerne les distilleries clandestines et les opérations des bouilleurs de cru (art. 11 de la loi du 29 décembre 1900); en ce qui concerne les tabacs, (art. 39 de la loi du 31 mars 1903); en ce qui concerne le recel des boissons appartenant à des débitants, marchands en gros ou distillateurs (art. 9 de la loi du 21 juin 1873).

Il convient d'ailleurs d'ajouter que, bien que le nombre des cas où la complicité est punissable en matière de contraventions de régie, soit extrêmement limité, la nature même de ces contraventions permettra la plupart du temps, de poursuivre toutes les personnes qui

Source : BIU Cujas

y ont participé d'une façon plus ou moins directe, en qualité de coauteurs.

Le caractère mixte des contraventions de régie.

Ce caractère mixte des contraventions de régie avait amené certains criminalistes à les classer dans une catégorie spéciale d'infractions, qu'ils avaient imaginée, et auxquelles ils avaient donné le nom de "délits contraventionnels", infractions qui tenaient du délit, à raison de l'importance des peines dont elles étaient frappées et de la contravention à tous les autres points de vue, notamment par l'absence d'élément intentionnel. Depuis lors, on a reconnu que cette catégorie de "délits contraventionnels" qui, d'ailleurs n'a pas été prévue par la loi, n'avait pas de raison d'être et qu'elle reposait, en réalité, sur une base fragile, la distinction des éléments intentionnels et non intentionnels, sur laquelle elle s'appuie, se trouvant en défaut dans certains cas. En effet, bien que les délits, en général, supposent l'intention, ce n'est pas vrai de tous les délits. (ex: délit d'homicide par imprudence et délits de chasse). On peut aussi trouver des contraventions, qui supposent l'élément intentionnel. (ex: jet volontaire de corps durs sur autrui - C. pénal art. 475).

Quoiqu'il en soit, les contraventions de régie ont des caractères spéciaux, ce sont, en réalité, des délits, puisque pour caractériser l'infraction, c'est au montant de la peine qu'il faut s'attacher, mais ce sont des délits d'un caractère particulier qui présentent certaines analogies avec les contraventions proprement dites.

Ces contraventions sont de la compétence des tribunaux correctionnels, à l'exception des affaires concernant les vélocipèdes et les distributeurs automatiques qui relèvent du tribunal de simple police.

Règles relatives à la répression des contravention de régie.

La répression des contraventions des contributions indirectes met en jeu un certain nombre de règles importantes qui dérogent aux principes de droit commun. En droit commun, l'exercice de l'action publique appartient au Ministère public seul, qui, d'autre part, n'a pas la disposition de

Exercice de l'action publique.

Source : BIU Cujas

cette action, en ce sens qu'il ne peut pas transiger et ne peut pas se désister d'une action intentée. Le Ministère public peut engager des poursuites de sa propre initiative, même s'il n'est saisi d'aucune plainte de la partie lésée et simplement dans l'intérêt de l'ordre. Au contraire, en matière de contraventions de régie, toutes les fois qu'il s'agit d'une infraction punie simplement de peines pécuniaires, amende et confiscation, l'exercice de l'action publique appartient à l'administration seule. (loi du 5 ventôse an XII, art. 90; décret du 5 germinal, an XII, art. 19; décret du 1er germinal, an XIII, art. 31); le Ministère public ne peut pas poursuivre d'office. Il n'en serait autrement que si l'infraction commise constituait à la fois une infraction à la loi fiscale et une infraction de droit commun. Dans ce cas, s'agissant d'une infraction de droit commun, le Ministère public recouvre l'exercice de l'action publique s'il poursuit, et la régie peut intervenir comme partie jointe pour demander, au cours de l'instance, l'application des sanctions fiscales. Au cas où une contravention de régie est punie à la fois d'amende et d'emprisonnement, la jurisprudence semble fixée en ce sens que le Ministère public et l'Administration peuvent l'un et l'autre exercer l'action; mais, la régie ne peut demander que l'application des sanctions pécuniaires, le Ministère public seul pouvant requérir l'emprisonnement dont l'application, à raison de son caractère exclusivement pénal, relève exclusivement de lui.

Nécessité d'un procès-verbal de constat, servant de base aux poursuites.

En second lieu, tandis qu'en règle générale, les infractions peuvent être établies par tous les moyens de preuve possibles, notamment par témoins, il est de principe, en matière de contraventions de régie, qu'elles ne peuvent être poursuivies qu'après avoir fait l'objet d'un procès-verbal de constat. Il n'en est autrement que dans des cas assez rares: pour les contraventions concernant les tabacs et celles concernant le sel, pour lesquelles toutes les preuves du droit commun peuvent être admises, sans

Source : BIU Cujas

qu'il soit nécessaire qu'il y ait eu, à la base de la poursuite, un constat par procès-verbal.

Le procès-verbal peut constater une contravention "flagrante et actuelle", c'est à dire dont les agents eux-mêmes ont été directement témoins, ou bien une fraude passée, une fraude "non actuelle", qui résulte de la vérification et du rapprochement de documents administratifs, par exemple, de certaines comptabilités ou encore de renseignements parvenus tardivement à la connaissance de la régie.

Le procès-verbal peut être complété par d'autres moyens de preuve.

Bien qu'en dehors des rares cas d'exception signalés, le procès-verbal soit indispensable pour entamer les poursuites, il peut être naturellement complété par tous les autres moyens de preuve autorisés. C'est ce qui a lieu, lorsque les constatations relatées dans le procès-verbal, ne sont pas suffisantes pour établir d'une façon absolue la conviction du juge ; qu'il relève, par exemple simplement certaines circonstances, propres à faire supposer une fraude, mais insuffisantes cependant à en démontrer l'existence d'une façon certaine, s'il ne s'y joint pas les résultats d'une enquête complémentaire.

Etablissement du procès-verbal. Agents qui peuvent verbaliser.

Le procès-verbal n'est régulier que s'il est dressé par des agents compétents et dans les formes légales. Les employés de l'administration des Contributions indirectes peuvent verbaliser en tous lieux et sur toutes matières, à condition d'être âgés de 20 ans au moins, d'être commissionnés et d'être assermentés, quel que soit leur grade. Le droit de verbaliser appartient également aux receveurs buralistes, en matière de tabac et d'allumettes, de cartes à jouer et de circulation de boissons ; il appartient aussi aux débitants de tabacs, pour les contraventions en matière de tabacs, d'allumettes, de cartes et de poudres. Les agents des douanes sont également compétents pour dresser procès-verbal, en matière de boissons, de sucres, de cartes et de sel ; les préposés d'octroi en matière de toutes contraventions des contributions indirectes commises à

Source : BIU Cujas

l'intérieur de l'octroi. Les gendarmes, les agents du service des Ponts et Chaussées, de la Navigation et des chemins vicinaux, les gardes-champêtres peuvent verbaliser en matière de circulation de boissons, de tabacs, de poudres de cartes, ainsi que tous les agents de l'administration des finances; les commissaires de police et les maires peuvent verbaliser dans leur circonscription en ce qui concerne les contraventions des marchands ambulants et en matière de garantie des matières d'or et d'argent.

Formes et force probante des procès-verbaux. Le régime du décret de germinal an XIII.

Autrefois, lorsque le procès-verbal faisait foi jusqu'à inscription de faux, il n'était valable que s'il était rédigé par deux agents; un seul suffit aujourd'hui. Le décret du 1er germinal an XIII, dans ses articles 20 à 26, avait également soumis à des formes extrêmement rigoureuses l'établissement des procès-verbaux, ce qui se comprenait facilement, parce qu'à cette époque le procès-verbal, établi par les agents de la régie dans les formes régulières, avait une force redoutable puisqu'il était cru, jusqu'à inscription de faux, c'est-à-dire que les énonciations ne pouvaient en être contestées par la personne poursuivie, qu'en employant la procédure de l'inscription de faux: procédure extrêmement compliquée, et dangereuse qui l'exposait à une amende au cas où elle ne faisait pas la preuve du faux. Il fallait en un mot pour que le tribunal ne fut pas contraint d'ajouter foi au procès-verbal, que le prévenu fût prouver que les agents qui l'avaient dressé s'étaient rendus coupables d'un faux intellectuel, en relatant des constatations qu'ils n'avaient pas faites ou qu'ils savaient inexactes. Aux termes des art. 20 à 26 du décret de l'an XIII, il fallait notamment que le procès-verbal contînt mention de la saisie, description des marchandises saisies, indication de la présence du prévenu ou de la sommation qui lui était adressée d'assister à cette description, mention de la constitution d'un gardien de saisie, de la lecture faite au prévenu, etc... Il fallait enfin

Source : BIU Cujas

qu'il fut notifié, et à défaut de notification personnelle au prévenu, affiché à la porte de la mairie du lieu de la saisie, dès le lendemain du jour de son établissement et affirmé, dans les trois jours, par les agents qui l'avaient dressé, devant le juge de paix. Aux termes de l'article 26, l'omission de l'une quelconque de ces prescriptions entraînait la nullité du procès-verbal.

La loi du 30 décembre 1903.

L'article 21 de la loi du 30 Décembre 1903 a retiré aux procès-verbaux de régie la force probante jusqu'à inscription de faux, pour ne plus leur reconnaître désormais que force probante jusqu'à preuve contraire. En conséquence, elle a décidé que, pour être valable, il suffirait que le procès verbal fût établi dans les formes requises pour tous les procès-verbaux qui font foi jusqu'à preuve contraire. Un procès-verbal fait foi jusqu'à preuve contraire, lorsque ses énonciations sont considérées comme l'expression de la vérité, à moins que le prévenu ne fournisse la preuve du contraire, soit par écrit, soit par la déposition de témoins entendus sous la foi du serment. Ainsi le juge, à défaut de preuve contraire fournie par la personne poursuivie, est obligé d'ajouter foi aux énonciations du procès-verbal, et il ne peut leur opposer un doute, une présomption ou un simple renseignement : des déclarations faites par une personne qui n'a pas été admise à déposer sous la foi du serment, ne pourraient pas suffire pour combattre l'autorité du procès verbal. Il va de soi d'ailleurs que le procès-verbal ne fait foi que des constatations matérielles effectuées par les agents ; il ne fait pas foi et n'est admis qu'à titre de simple renseignement quant aux déclarations qui sont recueillies par les agents. Il ne fait pas foi non plus et n'a que la valeur d'un renseignement, en ce qui concerne l'expression d'une opinion formulée par l'agent. Le procès-verbal faisant certainement foi jusqu'à preuve du contraire du volume d'un fût de boisson jaugé par les agents parce que c'est une constatation matérielle, il y a cependant controverse sur le point de

Source : BIU Cujas

savoir s'il fait foi du degré de force alcoolique des spiritueux : on peut se demander si c'est là véritablement une constatation ou si, étant donné la difficulté technique de cette opération scientifique et les risques d'erreur qu'elle comporte, ce n'est pas simplement une appréciation, qui ne vaut que comme simple renseignement, et peut être combattue par des présomptions.

Enonciations que doit contenir le procès-verbal.

Dorénavant, la loi de 1903 ayant supprimé l'art. 26 du décret de l'an XIII, qui attachait la nullité à l'omission de toutes les formalités prescrites par les art. 20 à 25 du même décret, il en résulte que, pour être régulier, il suffit que le procès-verbal remplisse les conditions suivantes : 1°. indiquer les noms, qualités, domiciles des agents qui verbalisent et des contrevenants ; 2°. être établi par les agents eux-mêmes, qui ont procédé aux constatations. Il n'est pas nécessaire d'ailleurs lorsqu'il est dressé par plusieurs agents, qu'ils aient participé chacun à l'ensemble des constatations, il suffit que soit énoncée d'une façon suffisamment claire la part prise par chacun d'eux à ces constatations ; 3°. indiquer les causes de la saisie, c'est-à-dire la nature exacte de l'infraction (et si, possible, mais cette mention n'est pas requise à peine de nullité, les articles qui la répriment) ; 4°. indiquer la date et l'heure des opérations, être signé ; et enfin lorsqu'il y a été procédé à la suite d'une visite domiciliaire, indiquer que toutes les formalités prescrites par l'art. 237 de la loi du 28 avril 1816, pour être autorisé à effectuer cette visite, ont été observées. Désormais, il n'est plus nécessaire comme auparavant, que le procès-verbal soit dressé en présence des prévenus ou sommation leur étant faite d'y assister, qu'il constate la saisie, qu'il soit notifié, ni qu'il soit affirmé devant le juge. Cependant, l'administration a invité ses agents à observer, bien qu'elles ne soient plus légalement exigées, les formalités prescrites par le décret de l'an XIII, en ce qui concerne la constatation

Source : BIU Cujas

de la saisie. La seule différence pratique entre les anciens procès-verbaux et les procès-verbaux actuels, c'est qu'ils ne sont plus, ni notifiés, ni affichés, ni affirmés devant le juge de paix.

Délai dans lequel peut être dressé le procès-verbal constatant l'infraction.

La régie peut constater l'infraction au moyen d'un procès-verbal, tant que les délais de prescription de l'action répressive ne sont pas expirés, c'est-à-dire dans le délai de 3 ans, conformément à l'art. 638 du C. I. Cr.; il n'en est autrement qu'en ce qui concerne les contraventions relatives au droit de garantie des matières d'or et d'argent, pour lesquelles le procès-verbal doit être établi, dit le texte, (l. du 19 Brumaire, an VI, art. 102), "à l'instant et sans déplacer". Il en résulte que la régie dispose de trois ans pour établir le procès verbal, et qu'il peut y avoir répression de la contravention, alors que les droits dûs au Trésor sont prescrits, puisque cette dernière prescription s'accomplit par le délai d'un an, et quelquefois, dans des hypothèses particulières, par le délai de six mois ou de quatre mois.

L'assignation devant le tribunal correctionnel.

D'autre part, le procès-verbal doit être suivi d'une assignation devant le tribunal correctionnel, dans le délai de trois mois à partir de son établissement, si le prévenu est en liberté; dans le délai d'un mois, s'il est en état de détention. Passé ce délai, la Régie serait déchue de son action. Il y a donc en somme, ici deux prescriptions: l'action en répression se prescrit par trois ans, en ce sens que la régie ne dispose que de trois ans pour constater la contravention et la poursuivre; d'autre part, quand elle l'a constatée par procès-verbal, elle est obligée d'assigner, à peine de déchéance, dans les trois mois ou dans le mois, suivant le cas.

Conséquences de la nullité du procès verbal.

Le prévenu doit être relaxé, lorsque le procès-verbal, en vertu duquel il est poursuivi, contient une nullité quelconque, vice de forme ou omission d'une mention substantielle. Lorsque la nullité du procès-verbal a entraîné relaxe du prévenu, celui-ci est, en vertu de l'art. 360 du C. I. Cr. définitivement libéré de toutes poursuites; la régie ne pourrait pas pour la même contravention, remplacer le procès-verbal nul par

Source : BIU Cujas

un procès-verbal régulier, et reprendre les poursuites.

Effet du procès-verbal.

D'ailleurs, le procès-verbal, bien que nul, n'est pas entièrement dépourvu d'effet. S'il ne peut pas servir de base à une condamnation, il pourra, par contre, servir de base à la confiscation des marchandises, qui devront être saisies de toute façon, s'il s'agit d'objets prohibés, etc, en ce qui concerne les objets non prohibés, pourvu que la contravention soit suffisamment constatée par l'instruction (Décret du 1er germinal, an XIII, art. 34). Il n'en serait autrement qu'au cas où le procès-verbal, ayant été établi au cours d'une visite domiciliaire, ne mentionnerait pas l'observation des règles imposées par l'article 237 de la loi de 1816. Dans ce cas, en effet, les agents, qui ne se seraient pas soumis aux prescriptions de cet article, se seraient rendus coupables d'une violation de domicile, et le procès-verbal serait totalement inopérant, tant en ce qui concerne la condamnation qu'en ce qui concerne la confiscation.

Peines qui réprimentles contraventions de régie.

Les principales peines qui réprimentles contraventions de régie sont, comme on l'a dit précédemment, l'amende, la confiscation et, dans certains cas d'ailleurs exceptionnels, l'emprisonnement. On peut y ajouter le remboursement des droits fraudés, les quintuples droits et, éventuellement, la fermeture d'établissement.

Caractère équivoque des amendes qui punissent les contraventions de régie.

Toutes les contraventions de régie entraînent, en principe, l'amende et la confiscation des objets saisis. Les amendes des contributions indirectes ont des caractères équivoques, qui ont donné lieu à de longues controverses, qui d'ailleurs ne sont pas encore définitivement tranchées. Elles participent à la fois des caractères de la peine, c'est-à-dire de la sanction qui réprime l'infraction à la loi, et des caractères de la réparation civile, qui compense le préjudice causé au Trésor par la perte des droits dont la contravention l'a frustré. La jurisprudence a déduit de chacun de ces deux caractères un certain nombre de conséquences, d'ailleurs plus ou moins contradictoires, de sorte que, dans l'ensemble, ces amendes de régie ont une nature assez hétérogène.

Source : BIU Cujas

Conséquences du caractère de réparation des amendes fiscales.

De leur caractère de réparation civile ou d'indemnité allouée au trésor, en réparation du préjudice qu'il a subi, résulte d'abord ce fait qu'au cas où le contrevenant sera poursuivi pour plusieurs infractions, les amendes prononcées à l'égard de chacune d'elles, s'additionneront, se cumuleront, contrairement à la règle de non cumul de l'article 365 C. I. Co, d'après laquelle "en cas de conviction de plusieurs crimes ou délits, la peine la plus forte sera seule prononcée". Ici, en effet, on ne considère pas l'amende comme une peine, mais comme une réparation, et il est dû naturellement autant de réparations au trésor qu'il y a eu d'infractions qui lui ont causé détriment.

Du même caractère il résulte encore que, si plusieurs auteurs ont participé à une même infraction, une seule amende sera prononcée contre eux tous, dont ils seront déclarés solidairement responsables. En effet, puisqu'il n'y a qu'une seule infraction, il n'y a à réparer qu'un seul préjudice, qui ne doit motiver qu'une seule amende, bien qu'il y ait plusieurs coupables.

Il en résulte encore qu'un mineur de 18 ans pourra être condamné à l'amende, alors même qu'il aura été reconnu qu'il a agi sans discernement. Il n'y a pas, en effet, à s'inquiéter de son degré de culpabilité ou d'inconscience, puisqu'il s'agit de réparer un préjudice matériel, dont le Trésor a souffert.

D'autre part, l'amende pourra être réclamée à la personne civilement responsable du contrevenant, bien que la culpabilité soit quelque chose d'exclusivement personnel.

Le tarif de l'amende applicable sera celui qui existait au jour où l'infraction a été commise, tandis qu'en matière de peines, lorsqu'il est intervenu depuis le jour de l'infraction, une loi qui adoucit la sanction ou supprime l'infraction, le bénéfice de cette loi plus douce est accordé au coupable. Ici, il s'agit de réparer un préjudice, et pour le mesurer et fixer la réparation, il faut se reporter à la date où il a été causé.

Enfin, on avait déduit également de ce même caractère de réparation civile,

Source : BIU Cujas

qui s'attache à l'amende de régie, qu'à défaut de texte législatif spécial, la loi Béranger (loi de sursis) n'était pas applicable en matière de contraventions de contributions indirectes.

Conséquences du caractère de peine de l'amende fiscale.

L'amende de régie est donc, par tous ces caractères, une réparation civile ; en même temps et d'ailleurs, non sans quelque contradiction parfois, l'amende est considérée comme une peine, et ceci comporte à son tour plusieurs conséquences.

D'abord, l'amende se trouvera prescrite par cinq ans, par application de l'article 636 du C.I.Cr. qui fixe la prescription des peines en matière de délits, à 5 ans. D'autre part, au cas où le contrevenant vient à décéder, avant qu'il n'ait été rendu contre lui un jugement ayant acquis l'autorité de la chose jugée, l'amende ne pourra pas être poursuivie contre ses héritiers, par application du principe de la personnalité des peines ; conséquence en contradiction formelle avec celle qui résulterait logiquement du caractère de réparation civile attribué à l'amende.

D'autre part, diverses lois sont venues accorder au tribunal en ce qui concerne les contraventions de régie, la possibilité d'admettre les circonstances atténuantes (Loi du 29 Mars 1897) et de faire bénéficier, dans certaines conditions, le délinquant de la loi de sursis (Loi du 6 Août 1905).

Enfin, dernière conséquence qui accuse bien ce caractère pénal de l'amende : elle sera applicable, nonobstant l'absence de tout préjudice subi par le Trésor. C'est ainsi qu'il a été jugé par deux arrêts de la Cour de Douai, du 5 février 1907, dans un cas où une différence en moins avait été constatée dans un chargement de boissons, comparativement à la quantité portée sur l'acquit, qu'il y avait contravention, justifiant la condamnation, pour non conformité entre la quantité déclarée et la quantité expédiée, bien que le Trésor, non seulement n'eût subi aucun préjudice, mais eût réalisé un gain, puisque les droits avaient été perçus sur une quantité de boissons supérieure à la quantité réellement expédiée.

Source : BIU Cujas

La confiscation. Son caractère mixte.

La plupart des lois fiscales prévoient la confiscation des objets trouvés en contravention, indépendamment de toute répression personnelle contre les auteurs de la fraude.

En matière de contributions indirectes, la confiscation a comme l'amende un caractère mixte ; c'est à la fois une mesure d'ordre, et une mesure de réparation civile : une mesure d'ordre, quand il s'agit de marchandises prohibées, en ce sens que son but essentiel est de les faire disparaître de la circulation ; une mesure de réparation, en ce sens qu'elle intervient, même au cas de marchandises non prohibées, pour compenser pleinement le préjudice éprouvé par le Trésor, lorsque l'amende n'apparait pas comme suffisamment répressive.

La confiscation en matière de contraventions de régie a un caractère réel et impersonnel.

Le principe de la confiscation en matière de contraventions de contributions indirectes est formulé par l'article 88 de la loi du 5 ventôse an XII, qui prescrit "la saisie et la confiscation des objets trouvés en contravention". La confiscation a un caractère réel et impersonnel, c'est-à-dire qu'elle s'attaque au corps du délit et que c'est la chose sur qui ou par qui a été commise la contravention qui est assujettie à la peine, sans aucune acception de personne. Par exemple, tandis que le décès du contrevenant met fin à l'action dirigée contre lui, et que l'amende ne peut être prononcée, la confiscation sera, au contraire, néanmoins prononcée. De même, elle pourra être prononcée même contre inconnu, sur la requête adressée au tribunal par l'administration, alors que cependant le tribunal ne peut pas prononcer d'amende, faute de contrevenant. De même encore, lorsqu'après le décès du contrevenant, la confiscation est effectuée contre ses héritiers, elle ne peut pas l'être partiellement, divisément entre eux ; elle est indivisible pour le tout. Enfin, la confiscation peut être effectuée contre le contrevenant, même s'il n'est pas propriétaire de l'objet saisi. Rappelons encore qu'un procès-verbal, entaché de vice de forme, ne peut servir de base à des poursuites, ni entraîner condamnation à l'amende et aux

Source : BIU Cujas

peines prévues par la loi ; cependant la confiscation sera prononcée d'office, s'il s'agit de marchandises prohibées ; et s'il ne s'agit pas de marchandises prohibées elle devra l'être également, au cas où la contravention a été suffisamment établie par l'instruction.

Conséquences singulières du caractère réel de la confiscation.

Le fait que la confiscation peut être prononcée contre tout contrevenant, même s'il n'est pas propriétaire des objets saisis, comporte éventuellement des conséquences assez singulières. Ainsi le propriétaire d'une automobile, dans laquelle un rôdeur aura glissé un ballot d'allumettes de contrebande, dont il voulait se débarrasser, pourra voir saisir sa voiture et sera privé de tout droit de revendication contre la régie (Décret du 1er Germinal, an XIII, art. 38.). Il en sera de même du propriétaire, dont l'automobile aura été volée par un fraudeur, qui s'en est servi pour transporter de l'alcool de contrebande et a été surpris par les employés de la Régie. S'il veut récupérer sa voiture, il lui faudra, au premier cas, en consigner la valeur, pour le compte et à la décharge du fraudeur, la confiscation s'ajoutant à l'amende, en cette matière, et, au second cas, consigner, dans les mêmes conditions, le montant de l'amende encourue, la confiscation n'étant effectuée, en matière de contraventions de boissons, que comme garantie de l'amende. Faute de pouvoir revendiquer contre l'administration, il aura d'ailleurs un recours généralement platonique, contre le fraudeur qui, la plupart du temps sera insolvable.

La confiscation doit nécessairement être précédée d'une saisie.

La confiscation doit être précédée d'une saisie relatée dans le procès-verbal de constat. Ce procès-verbal doit contenir toutes les énonciations nécessaires à la validité de la saisie ; date, heure et lieu de la saisie, cause de la saisie, description et évaluation des objets saisis - ce qui est une des mentions les plus essentielles ; déclaration que la saisie a été faite en présence du prévenu ou qu'elle lui a été signifiée, désignation d'un gardien de saisie par les agents verbalisateurs. Comme la loi du

Mentions du procès-verbal de saisie.

Source : BIU Cujas

6 août 1905 a supprimé les cas de nullité du procès-verbal qui se rattachent à l'inobservation des formalités prévues par les articles 21 à 25 du décret du 1er Germinal, an XIII, l'absence de mention de la saisie ne rend pas nul le procès-verbal, en tant que constat de l'infraction, mais elle empêche le tribunal de prononcer la confiscation qui ne peut être effectuée qu'à la suite d'une saisie régulière.

A quoi s'appliquent la saisie et la confiscation.

La saisie et la confiscation s'appliquent aux marchandises, qui font l'objet de la contravention et à leurs récipients, ainsi qu'aux moyens de transport employés par les fraudeurs bicyclettes, voitures, automobiles, roulottes, voire même la locomotive[1] du train, qui convoyait la marchandise de contrebande. Il a été également jugé qu'un navire, sur lequel avaient été trouvées 72 boîtes d'allumettes de contrebande était saisissable (Bordeaux, 5 août 1891)

En matière de contraventions au droit de garantie, la saisie et la confiscation peuvent s'appliquer aux ouvrages d'or et d'argent, mais non aux pierres précieuses, qui y sont enchassées (Cass. 15 juillet 1817). La saisie des montres comprend les boîtiers, mais non les mouvements. (Cass. 22 février 1822). Eventuellement, dans certains cas, la saisie et la confiscation atteignent également les appareils de fabrication.

Ces sanctions ne sont pas prévues par la législation sur les bières; elles existaient dans la législation antérieure, mais ont été supprimées et remplacées par une sanction nouvelle: la fermeture éventuelle de l'établissement où une contravention a été commise.

Saisies fictives.

En principe, la saisie s'effectue par une main mise réelle, c'est-à-dire par l'appréhension matérielle des objets trouvés en contravention, pour lesquels les agents désignent un gardien de saisie. C'est la règle absolue, au cas de marchandises prohibées,

---

(1). Cass. crim. 4 Février 1905. S. 1905. I. 477. D. 1908. I. 53 et, sur renvoi, Chambéry, 8 juin 1905. D. 1908, II, 366.

Source : BIU Cujas

qu'il y a lieu de retirer d'office de la circulation. Cependant, la jurisprudence, suppléant à une lacune de la loi, a admis la possibilité, à côté de la saisie réelle, de la saisie fictive. La saisie fictive aura lieu lorsque les marchandises ne tombent pas sous les prises de la régie, d'abord en cas de fraude non actuelle que le service a constatée après coup, et dont il a dressé procès verbal, d'après les découvertes faites en compulsant des comptes ou autres documents. Il y a également saisie fictive, lorsque les agents n'ont pas pu mettre la main sur la marchandise, parce que le contrevenant la leur a soustraite par un acte de violence ou par un acte de ruse. Dans ces hypothèses, les agents procèdent, dans leur procès-verbal à une saisie fictive, dont la validité est reconnue par la jurisprudence; ils décrivent sommairement, dans la mesure où ils le peuvent, la marchandise saisie, en désignent approximativement la nature et la quantité et procèdent d'une manière également approximative à son évaluation. Le contrevenant pourra être condamné par le tribunal civil, soit à la remise de la chose, qui a fait l'objet de la saisie fictive, soit au paiement de sa valeur, telle qu'elle sera arbitrée et fixée par le jugement.

Main levée de la saisie et saisie limitée.

La loi a prévu certains cas de main levée de la saisie ou de saisie limitée. Tout d'abord, en vertu d'instructions, qui remontent au 18 plurial de l'an XIII, lorsque le contrevenant est solvable, les agents peuvent lui offrir, pour ne pas entraver des opérations commerciales, (à moins qu'il ne s'agisse de marchandises prohibées), la remise des marchandises saisies, sur sa promesse soit de les représenter soit de payer leur valeur, en cas de condamnation. En la circonstance, le contrevenant condamné aura la faculté de se libérer, soit par la remise de la chose, soit par le versement de sa valeur, soit sur la base de l'estimation, qui doit en avoir été faite de gré à gré dans le procès-verbal. Cette option est en effet indispensable puisque la raison d'être des facilités prévues par l'instruc-

Source : BIU Cujas

tion de l'an XIII, a été de permettre au contrevenant de disposer pour les besoins de son commerce des objets atteints par la saisie.

Aux termes des articles 95 et 106 de la loi du 28 avril 1816, le contrevenant qui vend au détail, sans déclaration ni licence, des vins, cidres, poirés et hydromels, en payant en plus de l'amende qu'il encourt, une somme de 1.000 francs (art. 95). De même, celui qui exerce sans déclaration la profession de marchand en gros de boissons hygiéniques, ou bien encore de marchand en gros qui vend au détail dans des locaux non séparés par la voie publique de ses magasins de gros, ainsi que l'exige la loi, peut obtenir main levée des boissons saisies contre versement, en plus de l'amende encourue, d'une somme de 2000 francs (art. 106). Enfin, au cas où la contravention relevée consiste dans le fait d'avoir muni les boissons transportées d'une expédition, qui leur est inapplicable, sans que d'ailleurs l'identité du chargement soit contestée, la saisie est limitée aux fûts, sur lesquels des différences de quantités ont été constatées par rapport aux énonciations de la déclaration (Loi du 6 août 1905, art. 21.).

La saisie des moyens de transport ayant servi à la fraude.

On a dit plus haut que la saisie porte, non seulement sur les marchandises proprement dites, mais encore sur les moyens de transport, qui ont servi à les faire circuler. Cette saisie des moyens de transport présente des caractères différents selon les cas. Parfois, c'est une pénalité qui vient s'ajouter à l'amende et aux autres condamnations. Il en est ainsi, par exemple, pour les contraventions en matière de colportage de tabac, de poudre ou d'allumettes (Loi du 28 avril 1816, art. 216, 222, 223). Parfois, par exemple, lorsqu'il s'agit de contraventions en matière de transport de boissons (Loi du 28 avril 1816, art. 17 et 27), la saisie des moyens de transport est simplement une garantie destinée à assurer le paiement de l'amende.

Il y a intérêt à distinguer ces deux hypothèses. En effet la règle est que la main levée doit toujours être consentie quant à la saisie des moyens de transport ; seulement,

Source : BIU Cujas

dans le premier cas, pour l'obtenir, il faudra que le contrevenant consigne la valeur totale du moyen de transport (Décret du 1er Germinal, an XIII, Art. 23), tandis qu'au contraire, dans le second, il lui suffira de faire cautionner ou de consigner le maximum des amendes.

En cas de saisie mal fondée, la régie peut être condamnée à des dommages intérêts.

L'article 22 de la loi du 6 août 1905 a prévu la possibilité pour le tribunal, en cas de saisie mal fondée, à condamner la régie à des dommages-intérêts représentant l'indemnisation du préjudice de dépossession causé à la victime de la saisie indûment pratiquée. Il faut toutefois, pour cela, qu'il s'agisse d'une saisie nulle et vexatoire, qui suppose une faute proprement dite de l'administration, comme serait, par exemple, le cas si elle avait procédé à une saisie au domicile d'un particulier, sans ordre de visite ou en vertu d'un ordre de visite irrégulier. Au contraire, le simple fait que l'administration a perdu son procès ne suffit pas à la rendre passible de dommages-intérêts, car l'action en justice est un droit, dont l'exercice ne dégénère en faute, que s'il en est fait un usage dolosif.

Au cas où la personne qui a été l'objet d'une saisie irrégulière se trouve dans les conditions voulues pour demander une indemnité à la régie, elle pourra le faire, soit par voie de demande reconventionnelle au tribunal correctionnel, soit par voie de demande principale au tribunal civil.

La condamnation au paiement des droits fraudés ne peut intervenir que dans certains cas spéciaux.

La condamnation au paiement des droits fraudés n'intervient que dans un nombre de cas assez limités. En effet, le principe général est que les pénalités prononcées par le tribunal correctionnel se substituent aux "droits fraudés" c'est-à-dire aux droits qui auraient dû être payés à la régie et qui ne l'ont pas été du fait de la contravention. La régie ne peut donc pas demander, d'une part, le paiement des droits, qui n'ont pas été acquittés, d'autre part, les condamnations pécuniaires, prévues par la loi en cas de contravention. Cependant, pour certaines infractions, l'administration peut, en vertu de textes spéciaux, demander au tribunal correctionnel de lui adjuger, en plus de l'amende et de la confiscation,

Source : BIU Cujas

le montant des droits fraudés, cette sanction venant donc s'ajouter à celle que constitue la condamnation à l'amende. Il en est ainsi pour les contraventions concernant les bières, les boissons, le sel, les distilleries clandestines, la détention de spiritueux par un débitant sans licence, etc., etc. Le montant des droits fraudés, qui représentent, en somme, l'impôt légalement dû, ne peut naturellement pas être modéré, même lorsque le tribunal fait application des circonstances atténuantes.

Le quintuple droit.

Une autre peine pécuniaire, également prévue par divers textes, est celle du quintuple droit; cette pénalité s'applique à certaines contraventions, en plus et indépendamment des autres sanctions prononcées par la loi. Son but est de mieux proportionner, pour des infractions particulièrement graves, le châtiment à la gravité de la fraude, et d'éviter, quand le chiffre des droits est très important, que le redevable ait presque autant d'intérêt à risquer l'amende qu'à la payer. C'est ainsi qu'elle s'applique à toute contravention consistant dans la fabrication, le recel, l'enlèvement et le transport en fraude des spiritueux (art. 19 de la loi du 30 janvier 1907). Etant donné le caractère de droit strict des textes répressifs, cette énumération doit être prise au pied de la lettre; il faut que la contravention rentre exactement dans l'un des faits énoncés pour qu'il puisse y avoir lieu à l'application du quintuple droit.

Le quintuple droit est également exigible pour les contraventions en matière de circulation de vins mouillés, en matière de briquets, (l. du 28 septembre 1890), d'impôt sur les spectacles (art. 94 à 96 de la loi du 25 juin 1920), d'impôt sur les automobiles (même loi, art. 102), de taxe sur les eaux minérales et sur les spécialités pharmaceutiques, sur le café, sur la chicorée (art. 19 de la loi du 30 Déc. 1916), sur la vanilline, (art. 108 de la loi du 25 juin 1920), en matière de taxe de luxe de 30% sur les spiritueux (même loi, art. 76), en matière de circulation et de fabrication d'essence d'absinthe, etc. C'est d'ailleurs une pénalité que les textes actuels tendent à généraliser de plus en plus.

Source : BIU Cujas

Caractère mixte du quintuple droit.

La jurisprudence attache au quintuple droit un caractère équivoque, c'est-à-dire qu'elle le considère, sans être très nettement fixée sur sa nature véritable, moins comme un supplément d'amende, c'est-à-dire comme une sanction pénale, que comme un complément d'impôt, c'est-à-dire comme une majoration constituant une simple sanction fiscale. Elle en déduit : 1°- que n'étant pas une amende proprement dite, il ne supporte pas les deux décimes 1/2 remontant à la loi du 6 Prairial an VII (v. infra) ; 2°- qu'étant cependant une pénalité fiscale il supporte les 2 décimes 1/2 de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920 (v. infra) ; 3°- que, constituant une pénalité, son montant peut être modéré par le tribunal, lorsqu'il fait bénéficier le contrevenant des circonstances atténuantes.

Application des décimes aux condamnations pécuniaires.

Les condamnations pécuniaires sont grevées de décimes, qui s'ajoutent au principal de la peine. D'une façon générale, les droits en matière de contributions indirectes supportent une augmentation de 2 décimes 1/2, c'est-à-dire une augmentation de 25 % comparativement au principal établi par les textes qui ont créé l'impôt. Cette augmentation résulte de plusieurs lois ; un décime supplémentaire a été créé par une loi du 6 prairial de l'an VII, un second décime par une loi du 14 juillet 1855, enfin 1/2 décime par une loi du 30 décembre 1873. Ces 2 décimes 1/2 ne s'appliquent d'ailleurs qu'aux droits qui y ont été nommément assujettis. Depuis un certain temps, le législateur a abandonné ce procédé défectueux des décimes additionnels au principal du tarif, et, généralement, dans les nouveaux impôts, il les a incorporés aux droits eux-mêmes, qui sont fixés à un taux déterminé "sans décimes" ou, ce qui revient à peu près au même "décimes compris".

En ce qui concerne les amendes, la loi du 6 prairial an VII portait que le décime qu'elle instituait s'appliquait aux "droits, amendes et condamnations pécuniaires". Toutefois, comme l'article 232 de la loi du 28 avril 1816 n'avait pas fait mention expresse des amendes et condamnations pécuniaires, une déci-

Source : BIU Cujas

sion ministérielle du 21 octobre 1816, en tira cette conclusion que le décime supplémentaire n'était pas applicable aux amendes. Cette jurisprudence s'est maintenue très longtemps, puisqu'elle a duré jusqu'en 1895. A cette date, un revirement s'est reproduit et une nouvelle décision ministérielle du 16 avril 1895 a adopté une solution contraire, en se basant sur ce fait que les dispositions de la loi du 6 prairial an VII n'ayant pas été abrogées, il n'était pas nécessaire que la loi de 1816 les reproduisit pour qu'elles fussent maintenues en vigueur. En conséquence, à partir de 1895, les amendes des contributions indirectes ont été majorées des deux décimes 1/2, qui avaient été institués en l'an VII, en 1855, et en 1873. Depuis lors, sont intervenues deux lois, qui ont ajouté des décimes aux impôts. La loi du 22 mars 1924, qui a créé le double décime, peut être laissée de côté, parce qu'elle a été déclarée non applicable à la plupart des droits perçus en matière de contributions indirectes. C'est ainsi que le double décime de la loi du 22 mars 1924 ne s'applique pas aux droits sur les boissons hygiéniques, aux sucres, aux sels, à la chicorée, aux spécialités pharmaceutiques, etc. Par contre, l'article 113 de la loi du 25 juin 1920 a majoré le montant de toutes les pénalités fiscales, tant en principal qu'en décimes additionnels, de 2 décimes 1/2. Il en résulte qu'aujourd'hui les amendes en matière de contributions indirectes sont grevées de 5 décimes supplémentaires, c'est à dire de 50 % en plus du principal ; à savoir les 2 décimes 1/2 des lois antérieures et les 2 décimes 1/2 de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920.

En ce qui concerne le quintuple droit, le caractère d'amende ne lui ayant pas été reconnu d'une façon suffisamment explicite, on ne lui applique pas les anciens 2 décimes 1/2, de sorte qu'il n'est frappé que par les 2 décimes 1/2 de la loi de 1920, à titre de pénalité fiscale.

On a vu précédemment, en ce qui concerne les amendes en matière de taxe sur le chiffre d'affaires que ces amendes sont dites sans décimes, ce qui signifie qu'elles ne supportent

Source : BIU Cujas

pas les 2 décimes 1/2 anciens, applicables aux droits et amendes en matière de contributions indirectes en vertu de la loi du 6 prairial an VII; mais elles supportent, à titre de pénalités fiscales, les 2 décimes 1/2 de l'article 110 de la loi de 1920 (v. supra: note de la page 294).

L'emprisonnement en matière de contributions indirectes est toujours le complément de l'amende et de la confiscation.

En matière de contributions indirectes la peine d'emprisonnement n'est prononcée que dans un nombre de cas très limité. Elle ne l'est d'ailleurs jamais seule; elle est toujours le complément de l'amende et de la confiscation. Elle ne peut être prononcée qu'à la requête du ministère public. La loi fixe généralement un maximum et un minimum à la durée de l'emprisonnement; d'ailleurs les juges peuvent modérer la peine par application de l'article 463 du code pénal.

Infractions pour lesquelles l'emprisonnement est prévu.

Parmi le nombre assez réduit de contraventions punies d'emprisonnement, on peut citer: fraudes sur les spiritueux au moyen d'engins disposés pour les dissimuler (telles, par exemple, que voitures à double fond); transport en vue de la vente d'alcool de cru ou fabriqué clandestinement (loi du 30 janvier 1907 art. 20); fabrication d'eaux de vie dans Paris ou dans toute autre localité soumise aux mêmes règles prohibitives (art. 14 de la loi du 21 juin 1873); revivification d'alcool dénaturé (art. 11 de la loi du 16 décembre 1897); exploitation d'un débit par un interdit ou par un incapable, en cas de récidive (art. 6 de la loi du 9 novembre 1915); fabrication, vente et transport de cartes (loi du 28 avril 1816, art. 166, 168 et 169), de tabac (loi du 31 mars 1903, art. 39); fabrication d'allumettes et de phosphore (loi du 16 avril 1895 art. 20 et 21); fraudes commises dans la distillerie à l'aide de souterrains ou de tout autre moyen d'adduction ou de transport dissimulé d'alcool, art. 11 de la loi du 16 décembre 1897). Ce sont des infractions assez graves, qui supposent pour la plupart de véritables machinations.

La fermeture de l'établissement, peine complémentaire.

Enfin, la loi a prévu également comme peine complémentaire, pour certaines contraventions, la fermeture de l'établissement. Aux termes de la loi du 17 juillet 1922, elle peut être prononcée, en cas de récidive, à la

Source : BIU Cujas

requête du ministère public en matière de fabrication, de vente ou de circulation d'absinthe, tant contre le fabricant, que contre le marchand en gros ou contre le détaillant. De même, peut être fermé en cas de récidive, un débit de boissons tenu par un incapable, un débit d'alcool ouvert ou exploité irrégulièrement. Les établissements de spectacles, aux termes des articles 94 et 95 de la loi du 25 juin 1920, peuvent être fermés, en cas de retard dans le paiement des taxes ou d'entraves apportées à l'action des agents. Peuvent être aussi fermées, dans certains cas de récidive, les fabriques de vinaigre; les sucreries et les raffineries au cas où plus de deux contraventions ont été constatées à leur charge (art. 7 de la loi du 29 mars 1852); enfin, en cas d'abus en matière de dénaturation des alcools, l'autorisation donnée de procéder à la dénaturation peut être retirée, ce qui équivaut à la fermeture de l'établissement. (art. 11 de la loi du 16 décembre 1897 et 6 de la loi du 28 février 1923).

Le contentieux de la répression appelle quelques observations particulières quant à la récidive, à l'admission des circonstances atténuantes et le bénéfice de la loi de sursis.

Observations en ce qui concerne l'application des peines prévues en cas de récidive.

La récidive est prise en considération dans la plupart des contraventions de régie et comporte plusieurs effets: 1°, elle entraîne habituellement une aggravation de peine.

2°, elle entraîne la révocation du bénéfice du sursis, lorsqu'elle a lieu dans le délai d'épreuve de cinq ans (application de l'art. 1er de la loi du 26 mars 1891).

3°, dans certains cas, elle provoque comme peine complémentaire, la fermeture de l'établissement.

Rappelons que pour qu'il y ait récidive, en droit pénal, il faut la réunion de plusieurs conditions: 1° que la seconde infraction soit la même que celle qui a motivé la première condamnation; 2° qu'elle soit commise dans le délai de cinq ans après l'exécution de la peine qui a frappé le premier élément de récidive ou le délai de prescription de cette peine; 3° enfin, que la première infraction ait fait l'objet d'une condamnation devenue définitive avant que la seconde infraction ne soit commise.

Source : BIU Cujas

Il appartient à la régie de prouver le fait de la récidive, ce qu'elle fera d'ailleurs très simplement par le moyen de preuve habituel, qui consiste dans la production d'un extrait du casier judiciaire. Signalons que l'article 19 de la loi du 29 mars 1897, modifié par l'article 23 de la loi du 6 août 1905, a créé une récidive spéciale, différente de la récidive ordinaire, et que nous retrouverons tout à l'heure, dont l'effet est d'empêcher l'application des circonstances atténuantes.

Observations en ce qui concerne l'application des circonstances atténuantes.

En ce qui concerne les circonstances atténuantes, la règle générale, en droit pénal, est qu'elles peuvent être accordées en premier lieu, pour tous les crimes, quel que soit le texte qui les punisse, en second lieu pour tous les délits et contraventions, réprimés par le Code pénal. Le bénéfice de l'article 463 C. p. n'est donc pas applicable aux délits et contraventions, qui ne sont pas prévus par le C. p. et qui sont réprimés par des textes spéciaux; il n'en sera autrement que si une disposition législative particulière est venue leur étendre le bénéfice des circonstances atténuantes. C'est ce qui explique que, dans la plupart des lois modernes créant de nouveaux délits ou contraventions, on trouve généralement à la fin du texte, dans le dernier alinéa du dernier article, une disposition ainsi conçue : l'art. 463 C. p. sera applicable.

Pendant longtemps il n'y a pas eu de dispositions spéciales de ce genre en matière de contraventions de contributions indirectes; bien plus, il y avait même, dans l'article 39 du décret du 1er germinal an XIII, une disposition toute opposée, qui interdisait au juge de modérer les amendes et confiscations adjugées à la régie. Celui-ci n'avait donc d'autre faculté que celle de se mouvoir, lorsque la loi avait prévu un maximum et un minimum à la peine, entre ces deux limites, sans pouvoir descendre au-dessous.

Le bénéfice des circonstances atténuantes n'a été étendu, quant à l'emprisonnement, aux contraventions de contributions

Source : BIU Cujas

indirectes que par l'article 15 §.2 de la loi du 21 juin 1873, et quant à l'amende, seulement par l'article 42 de la loi du 30 mars 1888. Peu de temps après, une loi du 26 décembre 1890, (art. 10), apporta d'ailleurs à cette dernière disposition une restriction grave, en décidant que les amendes ne pourraient plus être réduites, en cas de récidive dans le délai d'un an à partir de la première condamnation. Depuis lors, des dispositions nouvelles sont intervenues et le texte actuellement en vigueur est l'article 19 de la loi du 29 mars 1897, modifié par l'article 23 de la loi du 6 août 1906: « En matière de contributions indirectes et par application de l'article 463 du Code pénal, si les circonstances paraissent atténuantes, les Tribunaux sont autorisés lorsque la bonne foi du contrevenant est dûment établie, à modérer le montant des amendes et à libérer le contrevenant de la confiscation, sauf pour les objets prohibés, par le paiement d'une somme que le Tribunal arbitre et qui ne peut, en aucun cas, être inférieure au montant des droits fraudés ».

« Cette disposition cesse d'être applicable, en cas de récidive dans le délai d'un an ».

Régime actuel relatif aux circonstances atténuantes en matière de contraventions de régie.

Le système actuel est donc le suivant:

En premier lieu, la condition indispensable à l'octroi des circonstances atténuantes est la bonne foi du contrevenant, bonne foi qu'il lui appartient d'établir lui-même. (Il n'est plus nécessaire d'ailleurs depuis 1905, que le tribunal motive sur ce point sa décision, sauf en matière de contravention d'octroi). Le prévenu doit avoir ignoré en un mot qu'il se trouvait en état de contravention. Le tribunal ne pourrait pas suppléer à la bonne foi par un autre motif même de nature à valoir l'indulgence à l'inculpé, tel, par exemple, que son jeune âge, son repentir ou ses bons antécédents.

En second lieu, les circonstances atténuantes ne sont pas applicables, si on se trouve en présence d'un cas de récidive, commis dans le délai d'un an du jour où le premier jugement est devenu définitif. La récidive dont il est ici question, est une récidive d'une nature particulière, en ce sens qu'il n'est pas nécessaire que la seconde infraction soit la même

Source : BIU Cujas

que la première; il suffit qu'il y ait eu, moins d'un an auparavant, condamnation pour une contravention de régie, même différente de celle qui est actuellement poursuivie.

Effet du bénéfice des circonstances atténuantes accordé par le tribunal.

Lorsque le tribunal accorde le bénéfice des circonstances atténuantes, il a la faculté, en ce qui concerne l'emprisonnement, de descendre au minimum prévu en matière de simple police, c'est à dire à un jour d'emprisonnement ou même d'en faire complètement remise et de ne prononcer que la peine d'amende. Quant aux amendes et condamnations pécuniaires, le nouveau texte de la loi du 6 août 1905 dispose que "le tribunal sera autorisé à modérer le montant des amendes et à libérer le contrevenant de la confiscation, sauf pour les objets prohibés, par le paiement d'une somme fixée par le tribunal, qui ne peut être en aucun cas inférieure au montant des droits fraudés". Cette rédaction pourrait prêter à équivoque et le sens a besoin d'en être précisé. Le texte veut dire que le tribunal peut modérer l'amende dans les conditions habituelles, c'est à dire descendre jusqu'au minimum de un franc, et que d'autre part il peut substituer à la confiscation le paiement d'une somme qui ne saurait être inférieure au montant des droits fraudés. La fixation d'une somme au moins égale au montant des droits fraudés, dont parle l'article 23, concerne, en un mot, la confiscation seule et non l'amende, que le tribunal peut réduire jusqu'au minimum de l'amende de simple police, c'est-à-dire un franc. (Caen, 20 avril 1899). Il y a lieu d'ajouter que, si le tribunal peut modérer l'amende, il ne peut en faire totalement remise.

Les circonstances atténuantes peuvent s'appliquer à toutes les amendes; elles ont été reconnues applicables au quintuple droit, auquel la jurisprudence attribue également, à cet égard, le caractère de peine complémentaire. Lorsque la loi prévoit l'allocation par le tribunal des droits fraudés, en plus de l'amende, il est au contraire admis que les circonstances atténuantes ne donnent pas au tribunal le pouvoir de modérer le montant

Source : BIU Cujas

ceux-ci n'étant pas à proprement parler une pénalité ; mais constituant le paiement de l'impôt, qui était normalement dû par le fraudeur.

Observations en ce qui concerne l'octroi de la loi de sursis.

Jusqu'à la loi du 6 août 1905, le bénéfice de la loi de sursis du 26 mars 1891 était accordé en ce qui concerne la peine d'emprisonnement. Au contraire, la jurisprudence avait refusé de l'étendre à la condamnation à l'amende, en se basant sur le caractère de réparation civile de l'amende fiscale. L'article 28 de la loi du 6 août 1905 a modifié à cet égard les errements antérieurs ; aux termes de cet article, "en cas d'infraction aux lois et réglements qui régissent les contributions indirectes, si l'inculpé n'a jamais été l'objet d'un procès verbal, suivi de condamnation ou de transaction, pour une infraction punie par la loi d'une amende supérieure à 600 francs, les tribunaux peuvent dans les conditions établies par la loi du 26 mars 1891, décider qu'il sera sursis à l'application de la peine". Ainsi, pour savoir si l'octroi du sursis est possible il faut se préoccuper, non pas du montant de l'amende effectivement prononcée contre le contrevenant, mais du montant de l'amende dont la contravention est passible. Lorsque la loi fixe un maximum et un minimum, c'est au maximum de l'amende en principal, c'est à dire compte non tenu des décimes qui s'y ajoutent, qu'il faut s'attacher pour savoir si elle est supérieure ou inférieure à 600 francs.

Pour les mêmes raisons, qui s'appliquent également en matière de circonstances atténuantes, le sursis peut être accordé, en ce qui concerne le paiement du quintuple droit. Par contre la loi Bérenger ne s'applique pas aux peines accessoires, à la confiscation, aux frais, dommages-intérêts et autres restitutions ; elle ne s'applique donc pas au paiement des "droits fraudés".

A l'inverse de la règle en matière de circonstances atténuantes, le bénéfice du sursis peut être accordé, même si la bonne foi du contrevenant n'est pas établie ; le tribunal

Source : BIU Cujas

peut prendre aussi bien en considération les antécédents ou le repentir du prévenu. D'ailleurs, la mauvaise foi est en général une circonstance propre à faire écarter le bénéfice du sursis, et, dans ce cas la régie demandera ordinairement au tribunal de ne pas l'accorder.

Aucun texte ne l'ayant prévu, le sursis n'est pas applicable aux amendes en matière d'octroi.

Révocation du sursis.

Suivant la règle habituelle, le sursis est révoqué si, dans les 5 ans de la période d'épreuve, celui qui en a bénéficié est l'objet d'un nouveau procès-verbal et de poursuites suivies d'une condamnation à l'emprisonnement ou à une peine plus grave. La révocation du sursis rend exécutoire la peine, dont l'exécution avait été suspendue, indépendamment de celle qui est prononcée pour la nouvelle infraction.

L'action devant le tribunal correctionnel.

L'action s'engage d'une façon très simple devant le tribunal correctionnel. Après que l'infraction a été constatée par le procès-verbal, l'administration procède à une enquête ; généralement, elle invite le contrevenant à transiger et, si la transaction n'aboutit pas, elle l'assigne devant le tribunal correctionnel compétent, dans les trois mois de la date d'établissement du procès-verbal, ou, si le prévenu a été mis en état de détention préventive, dans le mois suivant la date de son arrestation. Ce sont là des délais de rigueur, qui entraînent la déchéance de l'action ; il n'en est autrement qu'en ce qui concerne les contraventions relatives au droit de garantie sur les matières d'or et d'argent, pour lesquelles obligation d'assigner dans les trois mois ou le mois n'existe pas et où la régie jouit des trois ans, qui constituent le délai de prescription de l'action pour poursuivre.

Le délai de l'assignation.

Tribunal compétent.

D'après les articles 26, 63 et 69 du C.I.Cr., il y a plusieurs tribunaux compétents ratione loci en matière de délits : le tribunal du lieu où l'infraction a été commise ; celui du lieu de résidence du prévenu ; celui du lieu où le prévenu a été trouvé. La régie a adopté comme règle de toujours déférer la contravention

Source : BIU Cujas

au tribunal du lieu où elle a été commise. Ce n'est en général pour elle, qu'une faculté, dont elle fait du reste toujours usage ; c'est cependant une obligation quant aux contraventions en matière de vélocipèdes et de distributeurs automatiques qui, par exception, sont de la compétence du tribunal de simple police et non de celle du tribunal correctionnel, et qui doivent être déférées au juge de paix du lieu où la contravention a été relevée.

L'assignation interrompt la prescription.

L'assignation dans les trois mois interrompt la prescription, c'est-à-dire fait courir, à compter du jour où elle a été signifiée, un nouveau délai de trois ans avant que l'action publique ne soit éteinte par la prescription. Cette assignation est notifiée au contrevenant, soit par ministère d'huissier, soit par les soins des préposés de la régie.

La procédure devant le tribunal correctionnel.

Ensuite, s'engage la procédure devant le tribunal correctionnel, qui se déroule suivant les règles habituelles. Mentionnons cependant que, bien que la régie se fasse généralement représenter par un avocat ou un avoué, ses préposés auraient, en vertu de l'arrêté du 5 germinal an XII, la faculté de déposer eux-mêmes des conclusions.

L'expertise.

Le tribunal peut, soit à la demande du prévenu, soit d'office ordonner une expertise. Cette expertise est généralement confiée à des experts, que le tribunal désigne lui-même. Certaines sont faites par les soins de commissions officielles, instituées près du ministère du commerce. L'expertise est, en principe, régie par les règles du droit commun. (art. 43 et 44 du C. I. Cr.).

Les voies de recours.

Les voies de recours sont les mêmes que dans les affaires ordinaires, c'est-à-dire : l'opposition, l'appel dans les délais habituels, c'est-à-dire dans les dix jours du prononcé du jugement ; (l'appel a un effet suspensif). Enfin le pourvoi en cassation.

Pour l'exécution du jugement la régie peut recourir à la contrainte par corps.

Règles exceptionnelles re-

Les règles ordinaires qui limitent le droit de mettre le prévenu en état de détention

Source : BIU Cujas

latives à la détention préventive.

préventive ne s'appliquent pas en ce qui concerne les contravention de régie, pour lesquelles existent des règles exceptionnelles. Ainsi, tandis qu'il est de principe que ne peut être mis en état de détention préventive un prévenu dont le délit n'est pas puni d'une peine corporelle, peuvent être, au contraire, dans certains cas, arrêtés et placés sous mandat de dépôt des contrevenants, dont l'infraction n'est punie que de peines pécuniaires; par exemple, en matière de colportage de tabac ou d'alcool.

Mise en cause des tiers responsables.

Le tribunal, lorsqu'il prononce une amende, a la faculté, étant donné le caractère de réparation civile de cette sanction, de mettre en cause, par voie incidente, les personnes responsables du fait du contrevenant, en vertu de l'article 1384 C. Civ. c'est à dire le père, la mère, le patron, l'instituteur. Il faut d'ailleurs pour que cette responsabilité basée sur l'article 1384, puisse être mise en jeu, que l'auteur principal de l'infraction ait été poursuivi et condamné.

Cas où des personnes qui n'ont pas commis personnellement l'infraction, peuvent être directement mises en cause.

De cette mise en cause de tiers responsables en vertu de l'article 1384 du C. Civ. doit être soigneusement distingué le fait qu'un assez grand nombre de textes, en matière de contraventions de contributions indirectes, considèrent comme auteurs de la contravention, pouvant, par conséquent, être directement mises en cause et condamnées, des personnes, qui cependant n'ont pas commis personnellement l'infraction dont elles supportent la responsabilité. Sans vouloir donner une énumération complète des cas de ce genre, on peut citer, par exemple, le bouilleur de cru, qui n'a pas pris toutes les précautions nécessaires pour empêcher les fraudes de ses acheteurs et qui est personnellement responsable de la contravention commise; de même, le récoltant, qui livre le vin ou le cidre de sa récolte à un acheteur et qui participe à leur transport, est tenu de veiller à ce que les boissons ne sortent qu'accompagnées d'un titre de mouvement, faute de quoi il pourra être directement poursuivi. Est également responsable personnellement (et non pas seulement en vertu

Source : BIU Cujas

de l'article 1384 du C. Civ. par voie incidente) le propriétaire ou le locataire de l'immeuble, pour les objets qui y sont trouvés en fraude. Le propriétaire des marchandises est responsable des facteurs, agents domestiques à son service pour tous les droits amendes, confiscations et dépens. Lors qu'une fraude a été commise par un agent de transport, c'est le propriétaire de la marchandise qui pourra donc être directement et personnellement poursuivi comme auteur de la contravention, aussi bien que le transporteur lui-même. De même enfin, peut être poursuivi comme tenu personnellement de l'infraction, alors même qu'elle serait le fait de l'expéditeur et non le sien, le transporteur de boissons, à moins qu'il ne fournisse à la régie la désignation exacte de son commettant de façon à lui permettre de diriger des poursuites contre ce dernier.

Les transactions en matière de contraventions de contributions indirectes.

Les transactions jouent un très grand rôle en matière de contraventions de contributions indirectes. On a vu précédemment que la Régie a l'exercice de l'action publique et que même elle l'exerce seule, sans que le ministère public puisse prendre l'initiative des poursuites, lorsque la contravention est simplement punie de sanctions pécuniaires. La régie a également, ce que n'a jamais le ministère public, la "disposition" de l'action publique, c'est-à-dire qu'elle peut transiger sur les procès-verbaux qu'elle a dressés.

Effets de la transaction.

Ce droit de transaction, qui a été d'abord reconnu, en matière de douanes, par l'arrêté du 14 fructidor an X, a été étendu aux contributions indirectes par l'article 23 de l'arrêté du 5 germinal an XIII, relatif à la régie des droits réunis. Le droit de transaction permet à l'administration de faire remise aux contrevenants des peines pécuniaires prononcées contre eux ou qu'ils seraient susceptibles d'encourir; et, sauf dans quelques cas spéciaux, la transaction intervenue, éteint non seulement l'action fiscale pour les sanctions pécuniaires, mais également l'action publique relative aux peines corporelles, de sorte que le contrevenant, qui en a bénéficié échappe et à l'amende et à l'emprisonnement.

Source : BIU Cujas

La transaction peut être consentie, soit avant, soit après le jugement.

La transaction peut être consentie, soit avant, soit après le jugement ; il n'en est autrement que pour les contraventions en matière de poudres, de distillation et de revivification d'alcool dans l'intérieur de Paris (art. 15 de la loi du 23 juin 1873) et pour quelques autres contraventions, en matière de fraudes commerciales. Dans ces différents cas, la transaction n'est possible par exception qu'après jugement, lorsque le parquet poursuit.

La transaction est une faveur accordée au contrevenant

La transaction est pour la régie une faculté ; c'est une faveur qu'elle accorde au contrevenant, et pour laquelle elle s'inspirera naturellement des antécédents de ce dernier et des circonstances qui font qu'il est plus ou moins digne de pitié. La transaction intervenue oblige le contrevenant à payer une somme déterminée, et oblige, de son côté, la régie à renoncer à l'exercice de l'action résultant du procès-verbal.

La transaction est définitive vis-à-vis du contrevenant ; en ce qui concerne la régie elle doit être approuvée par l'autorité compétente.

Les engagements pris par le contrevenant sont définitifs, en ce sens qu'il ne peut pas revenir sur eux ; mais la transaction n'est définitive que lorsqu'elle a reçu l'approbation de l'autorité administrative compétente. Les autorités ayant qualité pour approuver les transactions ont été déterminées de la façon suivante, par le décret du 23 décembre 1910. Lorsque les pénalités encourues ou prononcées, c'est à dire amendes, décimes, quintuple droit et confiscations additionnées ne dépassent pas 5.000 francs, la transaction est définitive avec simple approbation du directeur départemental. Il n'en va autrement que pour les contraventions des bouilleurs de cru, où la limite jusqu'à laquelle le Directeur départemental a qualité pour approuver la transaction est réduite à 1.500 francs. Le Directeur général a qualité pour sanctionner les transactions entre les limites précédentes et le chiffre de 20.000 ; au delà de 20.000 francs il faut l'approbation du ministre des finances. Pour les contraventions à l'impôt sur les vélocipèdes, les sous-directeurs peuvent transiger définitivement.

Pour fixer exactement l'autorité compétente, il faut s'attacher, lorsque la transaction

Source : BIU Cujas

interviennent avant jugement, au minimum de la condamnation encourue. Cependant, lorsque l'accord intervenu a fixé comme indemnité transactionnelle un chiffre supérieur à ce minimum, c'est le maximum qui servira de base à la détermination de la compétence.

Quand la transaction intervient une fois le jugement prononcé, la situation est beaucoup plus simple; il suffit de considérer le montant des amendes et autres sanctions pécuniaires effectivement prononcées par le tribunal.

Pour les contraventions en matière de poudres à feu existent quelques dispositions spéciales. Le projet de transaction est approuvé par le préfet, lorsque la valeur de l'amende, des décimes et de la confiscation est inférieure à 20.000 francs; il doit être soumis à l'approbation préalable du ministre, lorsque ce chiffre de 20.000 francs est dépassé. Pour les transactions concernant la taxe sur le chiffre d'affaires, le décret du 6 juillet 1922 a posé des règles spéciales (v. supra p. 307).

Conséquences de la non approbation de la transaction.

Si la transaction n'est pas ratifiée par l'autorité qui a qualité pour le faire, elle est considérée comme non avenue, c'est à dire que l'affaire reprend son cours; ou bien les poursuites se développent et aboutissent au prononcé du jugement, ou bien, si l'essai de transaction a eu lieu après le jugement, le prévenu subit l'exécution de la peine à laquelle il a été condamné.

La régie ne transige plus après jugement ayant accordé le bénéfice des circonstances atténuantes.

En général, depuis que la loi a reconnu aux tribunaux la faculté d'appliquer les circonstances atténuantes en matière de contraventions, la régie ne transige plus après jugement, lorsque le contrevenant a obtenu le bénéfice des circonstances atténuantes; elle considère qu'il y a là une sorte de transaction judiciaire.

Les délais de prescription

Rappelons que la prescription de l'action publique s'effectue par trois ans; c'est la règle générale en matière de délits. Enfin, la prescription des peines prononcées par le tribunal correctionnel ou la cour d'appel a lieu par le délai de cinq ans (art. 636 du C. I. Cr.).

Source : BIU Cujas

Aperçu sur le régime fiscal des boissons.

Les différents droits sur les boissons.

Les droits sur les boissons se divisent en trois catégories principales : droits sur les boissons hygiéniques, vins, cidres, poirés et hydromels ; droits sur les bières ; droits sur l'alcool, auxquels on peut ajouter les droits sur les eaux minérales, ainsi que le droit de licence perçu sur les fabricants ou marchands de boissons.

- Droits sur les vins, cidres, poirés et hydromels.

Intérêts que met en cause le problème de la taxation des vins.

La taxation des vins soulève des problèmes assez complexes, à raison des intérêts divers qu'elle met en cause. Il y a d'abord, l'intérêt du fisc, qui peut y trouver des ressources importantes ; l'intérêt des consommateurs, car le vin est la boisson la plus répandue ; l'intérêt des producteurs, parce que la France est le premier pays de production viticole, et ne parvient même, dans certaines années, que difficilement à écouler sa récolte ; enfin, l'intérêt de la santé publique, car l'expérience a démontré que la consommation de l'alcool est en raison inverse de la consommation des boissons hygiéniques.

La loi du 28 avril 1816 s'était placée au point de vue de l'intérêt du fisc, la loi du 29 décembre 1900, à laquelle remonte le régime actuellement en vigueur, s'est inspirée d'une préoccupation toute différente, celle de reporter sur l'alcool une partie des charges fiscales qui grèvent les boissons hygiéniques auxquelles elle a accordé un large dégrèvement. Depuis lors, les nécessités financières ont ramené la prédominance du point de vue fiscal, dans les lois du 28 février 1918 et du 25 juin 1920, bien que cette préoccupation fiscale ait été tempérée, dans l'intérêt de la viticulture, par le dégrèvement de la loi du 15 juillet 1921.

Le régime de la loi du 28 avril 1816.

Aux termes de la loi du 28 avril 1816, les boissons hygiéniques supportaient trois droits, qui étaient : le droit de circulation, le droit de

Source : BIU Cujas

détail et le droit d'entrée. Le domaine respectif d'application de ces différents droits avait été délimité par la loi du 25 juillet 1817, qui avait décidé que le droit de circulation frapperait les achats en gros, effectués par les consommateurs, que le droit de détail ferait en quelque sorte pendant au droit de circulation pour les achats au détail ou pour la consommation dans les débits, les vins, cidres, poirés et hydromels étant, en outre, soumis à un droit d'entrée au profit du Trésor à l'introduction des villes de plus de 2000 habitants de population agglomérée. Depuis 1875 dans les villes de plus de 10.000 habitants, une "taxe unique" (c'était son titre officiel), remplaçait le droit d'entrée et le droit de détail ; ce qui équivalait, dans ces villes, à une suppression du droit de détail, compensée par une augmentation du droit d'entrée. Ce régime de la taxe unique, obligatoire pour les villes de plus de 10.000 habitants, était facultatif pour les villes de 4 à 10.000 habitants, qui pouvaient en demander le bénéfice.

Le droit de circulation.

Le droit de circulation, qui était perçu sur les boissons expédiées à destination des consommateurs, au moyen des titres de mouvement dont nous avons parlé, était uniforme pour les cidres, poirés et hydromels; pour ces différentes boissons, il était de 80 centimes par hectolitre. Au contraire, pour les vins c'était un droit gradué, d'autant plus élevé que la région de destination était plus éloignée du lieu de production. Les départements de destination du vin avaient été, à cet effet, placés dans trois classes pour lesquelles le droit était respectivement de 1 franc, de 1 fr. 50 ou de 2 francs par hectolitre s'appliquant aux pays à bière ou à cidre, c'est à dire aux régions où le vin est un objet de luxe. On avait essayé, de cette façon, de graduer grossièrement le droit de circulation d'après le prix du vin dans la localité de destination. Ce droit ne s'appliquait qu'aux envois d'au moins 25 litres.

Le droit de détail

Le droit de détail atteignait les expéditions de moins de 25 litres, quel que fût le destinataire, et toutes les ventes au détail des débitants. Il frappait tout commerçant en vins, cidres, etc, vendant ces boissons au détail, en

Source : BIU Cujas

proportion de la quantité vendue, qui était déterminée au moyen de l'exercice. C'était un droit ad valorem de 12,50 %, calculé sur le prix de vente affiché dans le débit.

Le droit d'entrée.

Enfin, le droit d'entrée était perçu avant la loi de 1900, à l'introduction dans les villes d'au moins 4.000 habitants agglomérés et variait suivant le chiffre de la population de la localité, selon un tarif qui allait de 0f.40 à 3 francs par hectolitre.

La licence.

A ces droits s'ajoutait la licence, que devaient acquitter les marchands de boissons, sauf pour ceux dont le commerce était installé à l'intérieur de la ville de Paris.

La taxe de remplacement à Paris et à Lyon.

A Paris et à Lyon, vu la difficulté de surveiller la circulation des boissons à l'intérieur de la ville, les trois droits : droit de circulation, droit de détail et droit d'entrée, étaient remplacés par un seul impôt, qu'on appelait la taxe de remplacement de telle façon qu'à l'intérieur de la ville la circulation et la vente des boissons étaient complètement libres. On appelait ces villes des villes "rédimées".

Enfin, à tous ces droits, perçus pour le compte du Trésor, venaient éventuellement se superposer les droits d'octroi municipaux pour le compte des communes.

Critiques soulevées par le régime de la loi du 28 avril 1816 sur le régime des boissons.

Ce régime, qui s'était maintenu, sans changements notables, depuis le premier quart du 19ème siècle, soulevait de vives critiques. Elles concernaient, d'abord le droit de détail, auquel on reprochait d'être un droit "anti démocratique"! Le droit était, en effet, plus lourd que le droit de circulation ; il était de 12,50 %, et s'élevait par conséquent pour un hectolitre de vin valant 25 francs, ce qui était un prix courant à l'époque à 3f.12, tandis que le droit de circulation était au maximum de 2 francs par hectolitre. De plus, le droit de détail ad valorem était calculé sur le prix au débit, c'est à dire sur un prix sensiblement supérieur au prix de la boisson achetée à la propriété. Les petits consommateurs, ceux qui n'étaient pas assez riches pour s'approvisionner de plus de 25 litres à la fois, supportaient donc une charge sensiblement plus lourde que les personnes qui avaient le moyen d'acheter par grosses quantités.

Source : BIU Cujas

Enfin, dans toutes les petites localités, auxquelles n'était pas applicable le régime de la taxe unique, c'est à dire dans toutes les localités de moins de 11.000 habitants, et dans celles de moins de 10000 habitants qui n'avaient pas demandé à être placées sous ce régime, les débitants étaient soumis, pour la perception du droit de détail, aux formalités et aux vexations de l'exercice qui suscitait de leur part de continuelles protestations, bien que d'ailleurs ses inconvénients fussent tempérés par la faculté d'abonnement individuel ou même collectif pour toute la corporation des débitants d'une localité.

Quant au droit d'entrée, dont les défauts se trouvaient encore aggravés dans le régime de la taxe unique ou dans celui de la taxe de remplacement, il avait pour inconvénient de désavantager les villes, où la vie est déjà beaucoup plus dispendieuse, par rapport aux campagnes qui ne le supportaient pas. C'est pour tenir compte de ces différentes critiques qu'a été réalisée la réforme de 1897-1900.

La loi du 29 décembre 1897 sur les octrois.

Une première loi, celle du 29 décembre 1897, s'attaqua à l'octroi : elle interdit aux communes où n'existaient pas de droits sur les boissons hygiéniques d'en établir à l'avenir, autorise celles qui avaient des octrois sur les boissons hygiéniques, à les supprimer, et les oblige, si elles ne les suppriment pas, du moins à les réduire et à les ramener à des chiffres que la loi fixe elle-même. Les communes pourront d'ailleurs compenser la perte, qui en résulterait pour leurs finances, par l'établissement d'un certain nombre d'autres taxes municipales, dont la loi de 1897 donne la nomenclature. C'est ainsi qu'en vertu de cette loi le droit d'octroi sur les vins devait être au maximum de 0f.55 à 2f.25 par hectolitre suivant la population de la commune, sauf à Paris, où il pouvait être de 4 francs.

Le régime de la loi du 29 décembre 1900, supprime tous les droits et ne maintient que le droit de circulation.

La loi du 29 décembre 1900 s'occupe, non plus des droits d'octroi, c'est à dire des taxes municipales, mais des droits perçus au profit du Trésor. Elle supprime le droit de détail, le droit d'entrée, les combinaisons connues sous le nom de taxe unique ou de taxe de remplacement et ne maintient à leur place qu'un droit unique:

Source : BIU Cujas

le droit de circulation. Elle opérait ainsi, au bénéfice des boissons hygiéniques, un dégrèvement de 100 millions environ, dont le fisc devait se récupérer par l'élévation du taux des licences des marchands de boissons et surtout par l'augmentation des droits sur l'alcool. Le régime institué par la loi du 29 décembre 1900, est encore le régime actuellement en vigueur, sauf quelques modifications concernant principalement les tarifs.

La loi du 22 février 1918 a créé le fonds commun des communes.

La loi du 22 février 1918, pour achever l'uniformisation des droits et supprimer l'inégalité qui subsistait toujours entre les différentes localités, du fait qu'elles avaient, ou n'avaient pas conservé de droits d'octroi sur les boissons hygiéniques, a supprimé totalement tous les droits d'octroi existants tant sur l'alcool, que sur les boissons hygiéniques, (à l'exception des droits sur les vins en bouteilles). En compensation, elle a relevé le droit de consommation sur l'alcool et le droit de circulation sur les boissons hygiéniques (ainsi que le droit de consommation sur l'alcool) et créé un fonds commun, réparti annuellement entre les communes pour venir en aide à leurs budgets et alimenté au moyen d'une fraction des droits perçus par la régie. Le tarif avait été fixé par l'article 83 de la loi du 25 juin 1920, de la façon suivante :

pour les vins : par hectolitre, 14 francs pour le compte de l'Etat et 5 francs pour le fonds commun, soit au total 19 francs.

pour les cidres, poirés et hydromels : par hectolitre, 6,50 pour l'Etat, et 2,50 pour le fonds commun, soit au total, 9 francs.

Modifications du tarif du droit de circulation par la loi du 15 juillet 1921.

La loi de finances du 15 juillet 1921 tenant compte, à tort ou à raison, des doléances des viticulteurs, qui se plaignaient de la mévente, a réduit le tarif, et l'a fixé comme suit :

pour les vins, par hectolitre, 11 francs, pour le compte de l'Etat, et 4 francs pour le fonds commun, soit 15 francs au total.

pour les cidres, poirés et hydromels ; par hectolitre, 5,50 pour le compte de l'Etat, et 2 francs pour le fonds commun, soit au total 7,50. Ces tarifs n'ont pas été touchés par la loi du 14 avril 1926, qui se contente de majorer les droits sur l'alcool.

Source : BIU Cujas

Les vins en bouteilles sont taxés sur la quantité arrondie d'un litre ou d'un demi-litre, suivant la contenance des bouteilles. Pour les flacons d'un quart ou d'un huitième de bouteille, la perception s'effectue à raison de quatre ou huit flacons pour un litre. Les bouteilles d'une contenance supérieure à un litre sont comptées pour leur contenance effective et on néglige en additionnant le volume total du chargement, les fractions inférieures à 50 centilitres.

Ce qu'il faut entendre, au point de vue fiscal, pour vins, cidres, poirés et hydromels.

L'impôt frappant les "vins, cidres, poirés et hydromels", les boissons qui ne rentrent pas dans ces diverses catégories et qui renferment cependant de l'alcool, sont soumises au régime de l'alcool, au titre de dilutions alcooliques (v. infra).

Le vin est le produit naturel du raisin à tous les états par lesquels il peut passer, depuis le moût jusqu'à la lie non parvenue à dessiccation. Ne constituent pas des vins, au point de vue fiscal, et sont soumis au régime des spiritueux, à propos duquel on les étudiera, les vermouths, vins de liqueur et d'imitation, vins doux mélangés de vin de liqueur, vins additionnés de substances étrangères (comme les vins de kola ou de quinquina), vins cuits additionnés d'alcool, et les moûts de vins mutés à l'acide sulfurique, etc...

Les cidres et les poirés sont le produit de la fermentation des pommes ou des poires fraîches ou de leur mélange. L'hydromel est le produit de la fermentation d'une solution de miel et d'eau potable, sans addition d'autres substances sucrées.

Pour empêcher les évasions fiscales, l'impôt a d'ailleurs été étendu, non seulement aux boissons, mais aussi aux éléments qui servent à leur fabrication c'est à dire aux fruits frais et aux fruits secs.

Les vendanges fraîches, circulant hors du canton de récolte ou des cantons limitrophes, c'est à dire hors du "rayon de franchise", acquittent le droit de circulation sur le pied de trois hectolitres de vendange fraîche pour deux hectolitres de vin. Comme deux hectolitres de vin acquittent 30 francs de droits, cela revient à dire que l'hectolitre de vendange est frappé d'un

Source : BIU Cujas

droit de 10 francs. Les raisins secs à boisson, à destination de simples particuliers pour leur consommation familiale, acquittent une taxe de 12 francs par 100 kilos. Les fruits frais à cidre ou à poiré, lorsqu'ils circulent hors du canton de récolte ou des cantons limitrophes ou même, lorsqu'à l'intérieur du rayon de franchise, ils sont expédiés dans une ville de plus de 11 000 habitants de population agglomérée, sont taxés au pied de trois hectolitres de cidre ou de poiré pour dix hectolitres de fruits, ce qui fait ressortir le droit à 2f,25 par hectolitre de fruits (ou bien encore, l'hectolitre de fruits, pesant en moyenne 55 kilos, à 1f.10 par 100 kilos). Les fruits secs servant à la fabrication du cidre ou du poiré acquittent un droit de 30 francs par 100 kilos.

Le droit à la circulation est en réalité un droit de consommation, perçu à la circulation.

Bien que le droit s'appelle droit à la circulation, il est plus exact de dire qu'il constitue un droit de consommation, perçu à la circulation. C'est un caractère qu'il a du moins reçu de la loi du 25 juillet 1817; car, autrefois, il en allait autrement. Avant 1817, le droit de circulation, qui portait d'ailleurs le titre significatif de droit de mouvement, était perçu à chaque mouvement de la marchandise, à chaque déplacement de boisson, quelle qu'en fût la cause; c'était une taxe de mouvement, due sur tous les envois, du fait des "mouvements", des déplacements auxquels ils donnaient lieu. Le droit était donc perçu aussi bien sur les envois faits à un débitant de boissons, que sur ceux adressés à un particulier, c'est à dire qu'il était perçu indépendamment du droit de détail et cumulativement avec lui, au cas de vente au détail par un débitant. En effet, tandis que la boisson, achetée directement à la propriété par le consommateur ne supportait que le droit de circulation, à raison du mouvement, dont elle était l'objet, la boisson achetée au débit supportait la charge additionnée du droit de circulation, sur le "mouvement" qui l'avait acheminée de la propriété chez le débitant, et du droit de détail, sur la vente au débit. Il y avait là une inégalité, qui donnait lieu aux

"Les Cours de Droit"
3 Place de la Sorbonne
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
L

Source : BIU Cujas

légitimes protestations des débitants et des acheteurs au débit ; aussi la loi de 1817 vint-elle pour la première fois, poser le principe que le droit de détail et le droit de circulation ne seraient jamais perçus cumulativement ; que le droit de circulation ne serait perçu que sur les envois à destination des particuliers, les envois à destination de commerçants en boissons étant faits en suspension des droits sous les liens de l'acquit-à-caution, et que les vins vendus au détail par les débitants ne seraient passibles que du droit de détail.

Des textes ultérieurs vinrent préciser la distinction à établir entre les deux catégories d'opérations, passibles les unes du droit de circulation, et les autres du droit de détail. Fut considérée comme vente au détail toute vente inférieure à 25 litres, toute vente supérieure à cette quantité étant, au contraire, taxée au droit de circulation.

Du fait de la loi de 1817, le droit de circulation ne frappait donc plus indistinctement tous les déplacements de boissons, mais simplement les envois faits aux simples particuliers, lorsque ces envois portaient sur des quantités supérieures à 25 litres. Son caractère se trouvait donc entièrement transformé ; ce n'était plus un droit général de "mouvement" ; c'était un impôt de consommation, qui atteignait une certaine catégorie de consommations, celles des personnes qui s'approvisionnaient directement chez le récoltant, tandis que le droit de détail, atteignait une autre catégorie de consommations, celles qui étaient faites au débit ou par l'intermédiaire du débit, par quantités inférieures à 25 litres.

Depuis la réforme fiscale de 1900, le droit de détail a sans doute été supprimé, et c'est le droit de circulation qui s'applique dans tous les cas, mais il n'a pas perdu pour cela le caractère de taxe de consommation que lui avait conféré la loi de 1817. Il en résulte qu'en principe c'est le fait de la mise en consommation qui constitue véritablement le fait générateur de l'impôt, si bien que, théoriquement, l'impôt ne devrait être perçu qu'une seule fois.

Source : BIU Cujas

Cependant, il n'en est ainsi que lorsque les boissons n'ont pas cessé d'être sous le contrôle effectif de la régie. Dans tous les autres cas, extrêmement fréquents d'ailleurs, où les agents n'ont pas le moyen de s'assurer de l'identité exacte des boissons et de savoir si celles pour lesquelles la franchise pourrait être demandée sont bien celles qui ont été libérées, le droit devient exigible. (1)

Intérêt qu'il y a à savoir s'il y a eu ou non fait de circulation.

Ainsi, bien qu'étant par nature, depuis 1817, une taxe de consommation, le droit de circulation est en fait perçu à la circulation qui, pratiquement, constitue l'acte imposable; d'où la nécessité de savoir, lorsqu'il y a "circulation". Ceci présente un double intérêt: en premier lieu, parce qu'aucune circulation ne peut avoir lieu sans titre de mouvement; en second lieu, parce que, généralement, la circulation donne ouverture au paiement des droits; (généralement, mais pas toujours cependant, car il y a des circulations qui peuvent s'effectuer en franchise des droits; auquel cas le titre de mouvement qui doit nécessairement accompagner les boissons, est un passavant ou un laissez-passer).

Circonstances dans lesquelles on doit considérer qu'il y a circulation de boissons.

La jurisprudence a déterminé les circonstances dans lesquelles on doit considérer qu'il y a circulation de boissons. Il faut d'abord, et ceci résulte des termes de la loi de 1816, qu'il y ait déplacement extérieur des boissons c'est à dire passage, transport de la boisson, de l'intérieur à l'extérieur des locaux où elle se trouvait renfermée; il faut ensuite l'une ou l'autre des deux conditions suivantes: ou bien qu'au cours de ce déplacement les boissons se trouvent placées sur la voie publique ou tout au moins dans un lieu accessible au public; ou bien qu'il y ait mutation de propriété, même si le transport matériel de la boisson s'est effectué sans emprunter la voie publique ou des terrains ouverts au public. Il y aura donc circulation de boissons et nécessité de se munir d'un titre de mouvement, lorsque la boisson est sortie du magasin et mise dans la rue ou

(1) Dictionnaire général des Contributions indirectes, de Trescaze; Vo, Circulation; no 69.-

Source : BIU Cujas

dans tout autre lieu accessible au public, alors même que le terrain appartiendrait au propriétaire de la marchandise. Il y aura également circulation de boissons, lorsque, sans emprunter la voie publique, on fait passer la marchandise d'une propriété close à une autre propriété close, qui lui est contiguë, pour effectuer la livraison à un autre propriétaire.

D'ailleurs, la régie, se basant sur le caractère de droit de consommation de l'impôt, a même soutenu qu'il pouvait y avoir circulation juridique, donnant ouverture au paiement du droit, parce qu'elle constitue un fait de mise en consommation, dans une simple mutation de propriété non accompagnée d'un déplacement matériel.(1) Le cas ne se présentera du reste que très rarement, et pratiquement, le double critérium établi par la jurisprudence répond à peu près à toutes les hypothèses susceptibles de se présenter. Il y aura presque toujours déplacement matériel avec emprunt de la voie publique, ou passage d'une propriété à une autre propriété pour effectuer une livraison, même si l'on n'emprunte pas un chemin. Par exception, cependant, le cas suivant peut se présenter. Un propriétaire, qui reprend son immeuble, achète au locataire les boissons que celui-ci y possédait, et en devient ainsi propriétaire sans qu'il y ait de déplacement; la Régie a prétendu que le droit, étant un droit de consommation, était exigible même dans ce cas.

La mise en circulation ne peut avoir lieu qu'avec un titre de mouvement délivré par la recette buraliste, sur la déclaration du redevable qui entraîne, en général, l'exigibilité de l'impôt.

En principe, les boissons hygiéniques circulent accompagnées d'un congé.

En principe, l'impôt est perçu à l'enlèvement, c'est à dire au point de départ, ce qui indique que les boissons hygiéniques circulent accompagnées de congés. Il n'y a d'exception que pour les boissons expédiées à des négociants qui sont en compte avec la régie, parce qu'ils ont obtenu le crédit des droits; ces boissons circulent alors sous les liens de l'acquit à caution et l'acquit est déchargé, lors de l'entrée dans le

(1). Dictionnaire de Trescaze; loc. citat.

Source : BIU Cujas

magasin du négociant, par la prise en charge sur le compte d'entrepôt ouvert à celui-ci par la régie.

Le cas d'exemption du droit de circulation.

Le droit de circulation comporte plusieurs cas d'exemption :

1°- l'impôt n'est pas dû sur les boissons enlevées à destination de l'étranger ou des colonies françaises (l. du 28 avril 1816, art. 5). Ces boissons circulent sous le lien de l'acquit-à-caution, qui les accompagne jusqu'au lieu d'embarquement ou de sortie de la frontière de terre; l'acquit est déchargé sur le visa donné par les agents des douanes, qui inscrivent : "vu embarquer" ou "vu sortir pour l'étranger" à telle date. A certaines frontières de terre, pour prévenir les fraudes, l'acquit, pour être déchargé, doit être revêtu non seulement du visa de la douane française, mais aussi de celui de la douane du pays destinataire. C'est naturellement ce dernier visa qui est seul exigé, lorsque les transports sont faits par avions.

2°- L'exemption a été étendue aux boissons hygiéniques pour l'avitaillement des navires armés pour la grande pêche. C'est là une exception au principe que les provisions de bord payent les droits.

3°- sont également exonérés du droit de circulation les vins et cidres dénaturés, envoyés à destination des vinaigreries et qui circulent sous acquit-à-caution (loi du 9 juin 1921; art. 3.);

4°- les vins, cidres, etc, destinés à être dégustés gratuitement dans les stands d'expositions et les concours d'agriculture;

5°- les provisions de voyage jusqu'à 3 litres de vin par personne, sont dispensées du droit et des formalités;

6°- les boissons déplacées du fait de changement de domicile de leur propriétaire, c'est-à-dire en cas de déménagement, circulent en franchise accompagnées d'un simple passavant. Cette exonération est de droit quand le lieu d'enlèvement est une ville à octroi, où s'exerce une surveillance à la périphérie. Au contraire, dans les autres localités, elle est subordonnée à la justification par le propriétaire du paiement antérieur de l'impôt sur les boissons qu'il

Source : BIU Cujas

vent déplacer.

7°- Sont dispensés du paiement des droits ainsi que des formalités les vendanges fraîches circulant dans le canton de récolte ou dans les cantons limitrophes, les fruits à cidre et à poiré circulant dans le même rayon, sauf quand ils sont expédiés à destination de villes d'une population agglomérée de plus de 4.000 habitants. Naturellement les fruits de table, les fruits à conteau, sont dispensés de tout droit et de toutes formalités quelle que soit leur destination;

8°- En vertu d'une tradition ancienne, les agents diplomatiques accrédités près du Gouvernement français reçoivent également en franchise des droits les boissons qui leur sont expédiées et qui circulent sous les liens de l'acquit-à-caution;

9°- Enfin, les propriétaires récoltants sont dispensés du droit de circulation, d'abord pour les boissons de leur récolte qu'ils consomment sur place; c'est là un principe qui été formellement énoncé dans les lois du 8 Décembre 1814 et 28 Avril 1816; ils bénéficient, en outre de la même exonération pour les vins, cidres et poirés, qu'ils font transporter de leur pressoir ou d'un pressoir public à leur cave, ou de l'une de leurs caves à l'autre, à condition que le transport s'effectue à l'intérieur du canton de récolte ou des cantons limitrophes. L'exonération s'applique aussi, dans les mêmes limites, aux boissons qu'un fermier ou un métayer livre au propriétaire, en vertu de baux authentiques ou d'usages notoires.

Dans tous ces cas, la circulation s'effectue au moyen d'un passavant, que le récoltant se pourvoit à la recette buraliste, moyennant le paiement du droit de 0f50, ou même au moyen d'un laissez-passer, timbré à 0,25, que le récoltant détache lui-même d'un registre, dont il peut obtenir la délivrance de la régie.

Tous droits et toutes formalités sont évités pour le transport des petites quantités de vendanges ou de fruits, pouvant être portées à bras ou à dos d'homme; qui circulent librement, sans

Source : BIU Cujas

titre de mouvement (Loi du 15 juillet 1921, art. 3).

Si le récoltant expédie au-delà du rayon de franchise, c'est à dire au-delà du canton ou des cantons limitrophes, il est obligé d'acquitter, en principe, le droit et de prendre un congé, à moins d'accepter de se soumettre, au lieu de destination, au même contrôle que les marchands en gros, auquel cas il bénéficie du crédit des droits (loi du 25 juin 1841, art. 16).

Répression des contraventions.

Les contraventions sont punies de peines assez rigoureuses :

- transport sans expédition ou avec une expédition irrégulière : amende de 200 à 1.000 francs, avec minimum élevé à 500 francs en cas de récidive, et confiscation ;
- refus de représenter le titre de mouvement, à première réquisition des agents, ou de laisser vérifier le chargement : amende de 200 à 1.000 francs et confiscation ;
- fausse déclaration, c'est à dire déclaration sous un nom supposé ou enlèvement simulé : 500 à 5.000 francs d'amende.

Ces amendes sont d'ailleurs majorées de 5 décimes, en vertu de la loi du 6 prairial an VI et de l'article 110 de la loi du 25 juin 1920.

Le régime de l'alcool.

A l'origine l'alcool était soumis au même régime que les vins.

L'alcool est actuellement frappé d'un droit de consommation, dont l'origine remonte au décret du 12 octobre 1812 ; jusqu'à ce décret l'alcool, sauf la différence de taux, qui était plus élevé pour lui, était soumis au même régime que les vins ; il supportait donc le droit de mouvement ou de circulation, le droit de détail et le droit d'entrée en Pourlui ; comme pour les vins, la perception du droit de mouvement ou de circulation était indépendante de la perception du droit de détail. Il en résultait donc, pour l'alcool, les mêmes inconvénients que pour les vins ; les approvisionnements faits directement auprès des récoltants par grandes quantités ne supportaient que le droit de circulation ; les achats par petites quantités chez les débitants étaient grevés et du droit de circulation, qui avait frappé l'expédition au débit, et du droit de

Source : BIU Cujas

détail, qui frappait les boissons débitées. Cet inconvénient ne fut supprimé pour les vins que par la loi de 1817; cette loi décida, comme on l'a vu précédemment, que le droit de détail et le droit de circulation s'excluraient l'un l'autre et que là où l'un serait perçu l'autre ne le serait pas; on rétablissait ainsi l'égalité de régime.

En ce qui concerne l'alcool, la loi du 12 octobre 1812, employa un système différent, elle décida que l'alcool, expédié à de simples consommateurs, supporterait, outre le droit de circulation, un droit de consommation, perçu d'après le prix courant de vente au détail dans le lieu de destination; de cette façon, l'égalité était rétablie entre les acheteurs au débit et ceux qui s'approvisionnaient directement, par fûts ou barils, chez le producteur, seulement, à l'inverse du système adopté un peu plus tard pour les vins par la loi de 1817, et d'après lequel ils ne paieraient jamais qu'un seul des deux droits - droit de circulation ou droit de détail - à l'exclusion de l'autre, cette égalité était obtenue, pour les alcools par le fait qu'ils devaient toujours payer deux droits cumulés. S'ils étaient vendus par le débitant, ils supportaient le droit de circulation et le droit de détail; s'ils étaient vendus directement aux consommateurs par le propriétaire, ils supportaient en plus du droit de circulation, le droit de consommation, qui, pour les ventes directes aux consommateurs, faisait, en quelque sorte, pendant à ce qu'était le droit de détail, pour les ventes au débit.

La loi de 1824 établit le régime de l'alcool qui a subsisté jusqu'au début du XXe siècle.

Ce régime était toutefois assez compliqué puisqu'il mettait en mouvement trois droits: le droit de détail ou le droit de consommation se combinant, suivant les cas, avec le droit de circulation; aussi fut-il simplifié par la loi du 24 juin 1824, qui a jeté les bases du régime actuel. Cette loi édicta, tout d'abord, que la perception du droit, qui était jusque là assis sur le volume du liquide ou sur la catégorie d'eau-de-vie, se ferait sur le degré alcoolique, que l'invention récente de l'alcoomètre de Gay-Lussac permettait de mesurer exactement. En outre, elle remplaça tous les droits existants,

Source : BIU Cujas

sauf le droit d'entrée, par un droit unique et général de consommation, qui frappait aussi bien les envois à destination des débitants que ceux à destination de simples particuliers. L'alcool supportait donc, en tout, ce droit général de consommation, plus le droit d'entrée.

Le tarif du droit de consommation sur l'alcool.

Le tarif du droit de consommation fut d'abord extrêmement modéré. La loi de 1824 le fixa à 50 francs, soit, avec le décime de la loi du 6 prairial an VII, 55 francs. En 1830, il fut même réduit à 37,40. Le tarif suivit les vicissitudes de notre politique extérieure; en 1855 c'est la guerre de Crimée : il est relevé à 50 francs, plus deux décimes, c'est à dire 60 francs; en 1860, c'est la guerre d'Italie : il est porté à 90 francs, décimes compris. Après la guerre de 1870, il est fixé, en 1871, à 150 francs, et en 1873, à 156 francs 25, taux qu'il devait conserver jusqu'en 1900.

Les liqueurs en bouteilles, qui avaient été considérées comme alcool pur, étant donné les difficultés qu'on éprouvait alors à titrer leur degré exact, furent replacées sous le régime commun des spiritueux par la loi du 19 juillet 1880.

C'est sur ces entrefaites qu'intervint la réforme fiscale des boissons, dont on a parlé plus haut ; elle éleva, en compensation du dégrèvement dont elle faisait bénéficier les boissons hygiéniques, le droit sur l'alcool de 156f, 25 à 220 francs par hectolitre d'alcool pur.

Le droit d'entrée dans les localités de plus de 4.000 habitants agglomérés.

Le droit d'entrée, perçu à l'entrée des localités de plus de 4.000 habitants agglomérés, fut également remanié. Les localités étaient divisées, à raison du chiffre de leur population en sept classes, pour lesquelles le droit variait de 7,50 à 30 francs par hectolitre d'alcool pur.

Ce droit d'entrée, de même que les droits d'octroi, était applicable, non seulement à l'alcool qui pénétrait dans la ville, mais aussi à l'alcool fabriqué à l'intérieur.

La loi de 1816 relève le droit de consomma-

La guerre de 1914 a obligé, une fois de plus, à modifier le régime fiscal de l'alcool, auquel il était naturel qu'on demandât

Source : BIU Cujas

tion et supprime le droit d'entrée ; celle de 1918 supprime le droit d'octroi et institue le fonds commun.

une forte contribution, au moment où l'on cherchait de toutes parts les ressources nécessaires pour alimenter le budget. Pour pouvoir infliger à l'alcool de lourdes surcharges, il était indispensable d'améliorer le régime existant, qui présentait des défauts assez graves. Le principal résidait dans l'extrême inégalité de la taxation dont le poids variait selon les localités, à raison de la superposition, au droit général de consommation, du droit d'entrée, qui n'était perçu que dans les localités de plus de 4.000 habitants, dont le taux variait avec la population, et auquel s'ajoutaient éventuellement des droits d'octroi également variables. Ces droits d'octroi constituaient une surtaxe d'autant plus lourde que la loi de 1897, en obligeant les communes à dégrever les droits d'octroi sur les boissons hygiéniques, les avait autorisées, en compensation, comme on l'a dit plus haut, à relever les droits d'octroi sur les alcools au double du droit d'entrée perçu par l'Etat et même au delà, sous réserve, dans ce cas, de la ratification législative. Il fallait donc réaliser l'unification des impôts sur l'alcool, et comme elle était impossible sans la suppression des taxes d'octroi, il fallait donner quelque chose aux finances locales, pour leur tenir compte de la perte que cette suppression allait leur causer. La loi du 30 juin 1916, commença par supprimer le droit d'entrée, en relevant le droit de consommation de 156 f. 25 à 1100 francs par hectolitre d'alcool pur, ensuite la loi du 21 février 1918 supprima les droits d'octroi sur les alcools, en instituant à leur place le système du fonds commun, qui était également appliqué, d'autre part, pour les droits sur les boissons hygiéniques. Elle porta en conséquence le droit de consommation, qui était de 1100 francs depuis 1916, à 600 francs, dont un tiers affecté au fonds commun, c'est à dire qu'elle ajouta au droit de 1100 francs, perçu pour le compte de l'Etat un droit additionnel de 200 francs que l'Etat recouvrait pour le compte des finances locales et qui était versé à un fonds réparti entre les départements et les communes, suivant des règles particulières.

Les besoins croissants du Trésor ont néces-

Source : BIU Cujas

Les lois de 1920, 1924 et de 1926 ont successivement élevé les droits sur l'alcool.

sité depuis lors plusieurs augmentations de la taxe, elle a été portée par la loi du 30 juin 1920 à 1.000 francs, dont 750 francs pour l'Etat et 250 francs pour le fonds commun. La loi du 22 mars 1924, ayant appliqué le double décime à la part de l'Etat, l'impôt était ainsi au total de 1150 francs, soit 900 francs pour l'Etat et 250 francs pour le fonds commun. Enfin, la loi du 14 avril 1926 a réalisé une nouvelle augmentation de 100 francs au profit de l'Etat, de sorte que maintenant le droit est, au total de 1250 francs par hectolitre d'alcool pur, dont 1.000 francs pour l'Etat et 250 francs pour le fonds commun. Le droit étant calculé sur l'hectolitre d'alcool pur, l'impôt est perçu sur les spiritueux, à raison de la quantité effective d'alcool pur en litres et centilitres qu'ils contiennent, autrement dit, sur le degré centilitre.

Calcul du droit à acquitter.

Pour le calculer, on multiplie le volume par le degré constaté à l'alcoomètre et l'on divise par 100; le résultat donne la quantité d'alcool pur en centilitres. Soit par exemple, un chargement comprenant 3 hectolitres 24 de spiritueux à 44°; on multiplie 3 Hl 24 par 44, et on divise par 100 ou ce qui revient au même on multiplie 3 Hl 24 par 0,44 ce qui donne 1 Hl 5228. On taxera pour 1 Hl 52; les fractions inférieures aux 5 millilitres n'étant pas comptées, tandisque celles qui les dépassent sont arrondies au centilitre. Les bouteilles sont comptées pour leur contenance effective. Ces règles présentent un sérieux intérêt pratique, étant donné l'énormité du droit, puisque chaque degré-hectolitre (qui représente un litre d'alcool pur) paye 12,50 d'impôt; chaque degré-centilitre (qui représente un centilitre d'alcool pur), 0f. 12.

Au droit de consommation s'ajoute, depuis 1926, la taxe de luxe de 30 % sur le chiffre d'affaires.

Le droit de consommation n'est d'ailleurs pas aujourd'hui l'unique impôt, qui atteint l'alcool. On a parlé précédemment (v. supra p.) de la taxe de luxe de 30 %, modalité de la taxe sur le chiffre d'affaires, établie sur toutes les ventes de spiritueux faites par les producteurs ou marchands en gros, soit aux débitants, soit directement aux consommateurs. L'article 30 de la loi du 14 avril 1926 a, en réalité, changé le caractère de cette taxe, en

Source : BIU Cujas

faisant d'elle un supplément pur et simple au droit de consommation. Aux termes de cet article, la taxe est dûe en effet, dorénavant, sur toutes les quantités d'alcool, spiritueux, vins de liqueur, apéritifs, soumises au droit de consommation, c'est à dire qu'elle n'est plus uniquement perçue, en cas de vente au débitant ou à la consommation, mais dans tous les cas où est exigible le droit de consommation. Ainsi elle dûe, pour ne citer qu'un exemple, sur les manquants constatés dans le compte d'un négociant en gros. La loi a d'ailleurs prévu qu'à défaut de prix de vente normal, (parce qu'il n'y aura pas eu de vente), la valeur servant de base à l'impôt serait le prix moyen des trois-six, coté dans la région, au cours de l'année précédente. Toutefois, par dérogation, la taxe de 30 % n'est pas exigée sur les quantités réservées par les bouilleurs de cru pour leur propre consommation (loi du 29 avril 1926, art. 25. V. infra).

En résumé l'hectolitre d'alcool pur paie aujourd'hui 1250 francs de droit de consommation, plus une taxe ad valorem de 30 %.

Liquides qui sont imposés comme alcools.

L'impôt frappe, en principe uniquement les alcools de bouche, c'est à dire les alcools éthyliques ou viniques, que l'on peut tirer non seulement de la distillation du vin et autres boissons fermentées, mais également du jus de betterave ou des matières amylacées, à l'exclusion des alcools méthyliques ou esprits de bois, qui sont, en général, non potables. Cependant comme les progrès de la distillation ont permis de fabriquer certaines catégories d'alcools méthyliques propres à la fabrication de boissons spiritueuses, la loi du 16 décembre 1897 (art. 5), a décidé que ces catégories d'alcools méthyliques consommables, par ce qu'elles ne dépassent pas un certain degré d'impuretés, seraient également placées sous le régime de l'alcool.

Par contre, sont imposés tous les liquides dans la composition desquels interviennent l'alcool de bouche, c'est à dire non seulement les boissons proprement dites, mais aussi

Source : BIU Cujas

les eaux de toilette, les eaux de senteur, l'eau de Cologne, l'eau de mélisse, l'eau de lavande, etc. ainsi que les vernis à base d'alcool non dénaturé. Pour que l'alcool de bouche échappe à la taxe de consommation, il faut qu'il ait été, au préalable, l'objet d'une dénaturation spéciale, qui l'ait rendu impropre à toute consommation.

Les liquides alcooliques non dénommés, c'est à dire ne répondant à aucun type défini (tel qu'eau de vie, liqueurs diverses, apéritifs, etc), sont taxées comme dilutions alcooliques. Il va de soi d'ailleurs que font exception à cette règle que toutes les boissons alcooliques sont soumises au régime de l'alcool, toutes celles qui rentrent dans la catégorie des vins, cidres, poirés et hydromels, puisque les boissons hygiéniques ont un régime fiscal qui leur est propre.

Aussi y a-t-il un intérêt capital à savoir si une boisson est imposable comme vin ou si elle l'est comme alcool, puisque, dans un cas l'impôt est de 15 francs par hectolitre, tandisque, dans l'autre, il est de 1250 francs sur la quantité d'alcool pur. En principe, n'est considéré comme vin que le produit naturel de la fermentation des raisins frais, par opposition aux vins dont la fabrication comporte des préparations ou des manipulations spéciales. Sont par conséquent soumis au régime de l'alcool c'est à dire taxés sur le pied de 12,50 par degré-hectolitre d'alcool, les ambrés, vins de liqueurs, vins d'imitation, byrrh, porto, malaga, les mistelles et les vins de raisins secs, ceux-ci supportant, en plus de la taxe de consommation sur l'alcool, une taxe de fabrication de 1,20 par hectolitre, à raison de 3 hectolitres de vin par 100 kil. de raisins secs.

Le régime des vins doux naturels et des vins alcoolisés.

A cette règle n'existent que deux exceptions, l'une concernant les vins doux naturels et l'autre les vins alcoolisés.

Les vins doux naturels sont des vins faits avec des cépages déterminés; grenache, muscat, malvoisie, et maccabéo, qui sont naturellement très riches en sucre et en alcool. Ce sont des vins qui titrent naturellement au moins 14 degrés, et auxquels il

Source : BIU Cujas

est permis d'ajouter une proportion d'alcool de 10 % au maximum pour le mutage.(1) Les vins doux naturels sont taxés comme vins; en outre, ils supportent le double droit de consommation sur l'alcool de surforce, s'ils dépassent 18 degrés. Un hectolitre de vin doux naturel à 20° paiera donc 15 francs de droit de circulation, comme vin, plus 2 fois 25 francs pour les deux degrés-hectolitres d'alcool de 18 à 20° (deux fois 12,50 pour chaque degré).

Quant aux vins alcoolisés, la règle est la suivante: à partir de 21°, une boisson n'est jamais considérée comme vin; elle est toujours soumise au régime de l'alcool. D'autre part, au dessous de 15°, un vin, à moins d'appartenir à la catégorie particulière des vins de liqueur ou d'imitation, etc, est taxé comme vin naturel, c'est à dire au simple droit de circulation. Les vins, qui titrent de 15 à 21°, sont considérés comme vins alcoolisés, et paient le double droit de consommation sur l'alcool de surforce entre ces deux limites. Ainsi un hectolitre de vin à 20° paiera, en sus du droit de circulation sur les vins, le double droit de consommation sur 5° degrés-hectolitre d'alcool. D'ailleurs, l'application de ce double droit de consommation sur l'alcool de surforce sera très rare, car les vins qui se trouvent dans ces conditions rentrent généralement dans la catégorie des vins de liqueur ou des vins artificiels, qui sont soumis comme tels au régime de l'alcool, pour leur teneur intégrale. Par exception les vins qui titrent naturellement 15 à 18°, ce qui

---

(1) On sait que la fermentation est l'opération par laquelle, sous l'action d'une levure ou d'un ferment, le sucre est dédoublé en acide carbonique et alcool: delà certains procédés usités dans la fabrication. Ainsi lorsqu'on veut augmenter la force alcoolique d'un liquide en fermentation ou d'un moût, on l'additionne de sucre. Si l'on repasse de l'eau sur un moût déjà pressuré, on obtient une boisson légère, qui s'appelle la piquette; si on veut l'améliorer, au lieu de verser de l'eau pure sur le moût, on y ajoute du sucre, et l'on obtient ainsi du "vin de sucre" ou de deuxième cuvée. La mise dans le commerce des vins de sucre et des piquettes est d'ailleurs rigoureusement interdite par la loi (loi

Source : BIU Cujas

d'ailleurs est assez rare et ne se produit guère que pour certains cépages du Midi, sont affranchis du double droit de consommation sur l'alcool de surforce, lorsque l'expéditeur réclame le bénéfice de cette immunité. Si le vin titre naturellement plus de 18°, cas d'ailleurs tout à fait extraordinaire, il n'y a plus d'immunité du tout ; le double droit est dû sur la totalité des degrés de surforce au delà de 15°.

Cas d'exemption de la taxe de consommation sur l'alcool.

La loi a prévu divers cas d'exemption du droit de consommation sur les alcools : 1°- y échappent, les spiritueux exportés à l'étranger ; 2°- les quantités embarquées pour l'avitaillement des navires armés pour la grande pêche ; 3°- circulent également en franchise d'impôt, accompagnés d'un passavant, les alcools déplacés du fait de changement de domicile de leur propriétaire. La délivrance du passavant est de droit, c'est à dire qu'elle est obtenue sans justification, lorsque le lieu d'enlèvement est une ville à octroi, où une surveillance est organisée aux entrées ; dans le cas contraire, elle n'est obtenue que sur justification du paiement antérieur des droits sur les quantités déplacées ; 4°- à l'importation, les voyageurs bénéficient de la franchise des taxes de douane et des taxes intérieures pour une provision de route de 20 centilitres de spiritueux en volume ; 5°- les bouilleurs de cru ont une allocation nette d'impôt de 10 litres d'alcool par campagne de distillation ; ils bénéficient, en outre, d'un rabais de 10 % sur le montant des droits, quand ils les acquittent immédiatement après la distillation ; 6°- sont également exemptés de droits les alcools employés au vinage pour l'exportation ; 7°- Enfin, les agents diplomatiques étrangers bénéficient de la même franchise qu'en ce qui concerne les vins, cidres et poirés. 8°- D'autre part, les pertes materielles,

---

du 6 avril 1897, art. 3). En sens inverse si l'on veut conserver à un liquide fermenté une certaine teneur en sucre, on entrave la fermentation par différents procédés, qui constituent des procédés de "mutage", soit au moyen de l'acide sulfureux, soit en l'additionnant d'alcool. Le mutage à 10 % des vins doux naturels est autorisé, sans qu'ils soient pour cela considérés comme vins alcoolisés.

Source : BIU Cujas

en cours de transport, sont également déduites et ne donnent pas lieu à la perception de l'impôt, à la condition toutefois qu'on ait mis les employés en mesure de les constater immédiatement.

Les droits sont perçus au moment de l'expédition à la consommation.

Depuis la loi du 22 février 1918 les droits sont perçus au moment de l'expédition à la consommation. Auparavant, aux termes de la loi du 29 décembre 1900, la circulation sous acquit était obligatoire, quelle que fût la qualité du destinataire, pour tous les envois à destination de villes de plus de 4000 habitants agglomérés, c'est à dire que, la plupart du temps, les droits étaient perçus à l'arrivée. Aujourd'hui, au contraire, le principe est celui de la perception au point de départ ; les spiritueux circulent accompagnés de congés, sauf quand l'expédition est faite à un négociant en gros ou à un industriel qui a le crédit des droits ; les alcools dans ce cas circulent sous les liens de l'acquit à caution, qui est déchargé par la prise en charge au compte du destinataire.

Le crédit d'enlèvement au profit des marchands en gros.

La loi du 22 février 1918, dans son article 1er, et celle du 25 juin 1920, dans son article 87, ont donné faculté aux marchands en gros d'obtenir un crédit d'enlèvement d'un mois, pour les quantités qu'ils versent dans la consommation, c'est à dire qu'ils expédient de leurs magasins à destination de consommateurs. Pour obtenir ce crédit, qui leur permet de ne payer les droits qu'un mois après l'expédition des spiritueux, il faut que le négociant fasse agréer une caution spéciale, distincte de celle qui garantit les droits sur les manquants et les acquits à caution non déchargés. D'autre part le crédit ne peut être supérieur à la moitié des restes en magasin, c'est à dire que, pratiquement, le négociant ne peut pas expédier, avec le bénéfice de ce crédit d'enlèvement, plus du tiers de son stock. Si, par exemple, les approvisionnements reçus par un négociant portent le total de son stock à 150 hectolitres, et s'il expédie avec le crédit d'enlèvement, 50 hectolitres, il reste en magasin 100 hectolitres, dont la moitié est 50. Si au contraire, il avait expédié 52 hectolitres, il lui resterait plus en magasin que 98 hectolitres, dont la moitié est 49, c'est

Conditions à remplir pour obtenir ce crédit.

à dire que la quantité expédiée serait supérieure à la moitié du reste en magasin.

Le négociant, qui bénéficie de ce crédit d'enlèvement, obtient de la régie la délivrance d'un registre de congés, d'où il détache les titres de mouvement, qu'il établit lui-même. Ce registre est arrêté tous les 10 jours. Par suite du crédit accordé, les droits sont transformés en droits constatés et recouvrés dans le délai de 30 jours par les soins du receveur particulier.

La surveillance à la fabrication.

L'énormité des droits qui frappent l'alcool nécessite une surveillance particulièrement rigoureuse à la production. Pour que l'impôt puisse fonctionner d'une façon efficace, il faut que le fisc soit mis à même de connaître exactement tous les endroits d'où l'alcool peut sortir.

Producteurs professionnels et bouilleurs de cru. Distilleries industrielles et distilleries agricoles.

A cet égard, les producteurs d'alcool se divisent en deux groupes : les producteurs professionnels, c'est à dire ceux qui mettent en œuvre des matières d'achat, et les bouilleurs de cru, qui traitent exclusivement les produits de leur récolte. Les producteurs professionnels se divisent à leur tour en deux catégories, qui se distinguent par la rigueur plus ou moins grande du contrôle dont elles sont l'objet. La première catégorie comprend les distilleries industrielles et les distilleries agricoles. Les distilleries industrielles sont celles qui traitent des matières d'achat autres que les vins, cidres, poirés, marcs et fruits, c'est à dire des mélasses, des grains, des pommes de terre, etc. Les distilleries agricoles sont les établissements qui distillent uniquement des flegmes destinés à être transportés dans une usine de rectification. La seule différence au point de vue fiscal, entre ces deux catégories d'établissements, c'est que le contrôle est un peu moins strict pour les distilleries agricoles. Les distilleries industrielles sont régies par un règlement A, du 18 septembre 1879, tandis que les distilleries agricoles le sont par un règlement A bis, du 19 septembre 1879.

Les bouilleurs

La seconde catégorie de professionnels

Source : BIU Cujas

de profession.

comprend les bouilleurs de profession, c'est à dire les industriels qui achètent, pour en faire de l'alcool, des vins, des cidres, des poirés ou des fruits.

Les producteurs professionnels sont astreints à des obligations rigoureuses; leurs ateliers ne doivent présenter aucune communication avec les locaux environnants; ils doivent faire une déclaration de profession et se munir d'une licence; ils doivent déclarer leur fabrication 15 jours avant le commencement des distillations, en fournissant toutes les indications nécessaires sur le matériel et sur l'outillage, qu'ils mettront en œuvre, ainsi que sur l'importance des opérations.

Surveillance des distilleries et des bouilleurs de profession.

Les distilleries industrielles sont l'objet d'une surveillance permanente, effectuée par des agents installés dans l'établissement où l'exploitant doit mettre un bureau à leur disposition, et qui peut avoir lieu de jour et de nuit.

Quant aux bouilleurs de profession, qui sont régis par un règlement B du 15 avril 1881, ils ne sont pas soumis à un contrôle permanent, mais ils sont l'objet de visites intermittentes, qui peuvent avoir lieu aussi bien de jour que de nuit, et à toute époque, même en période de non activité de la brûlerie, à moins que l'exploitant n'ait fait sceller ses appareils par l'administration ou qu'il y ait fait apposer un compteur agréé par elle-même. Les bouilleurs de profession doivent de plus inscrire sur des registres spéciaux, qui sont toujours à la disposition des agents, toute la suite des opérations auxquelles ils se livrent et les résultats obtenus.

La production des distillateurs industriels et des bouilleurs de profession est suivie au moyen de trois comptes; compte de matières premières, compte de fabrication, compte de magasin, qui sont tenus au moyen de recolements périodiques, et les droits sont perçus sur les manquants, sous défalcation des tolérances d'usage.

Depuis la loi du 1er mai 1822, la distillation est prohibée à l'intérieur de Paris, et elle peut l'être également dans les villes à octroi qui en font la demande; deux villes,

Source : BIU Cujas

Lyon et Montpellier, ont utilisé cette faculté.

Le régime des bouilleurs de cru.

Le privilège des bouilleurs de cru.

Les bouilleurs de cru sont soumis à un régime particulier. Le bénéfice dont ils jouissent actuellement consiste dans une allocation en franchise de 10 litres d'alcool pur par campagne; autrefois, leur privilège était beaucoup plus vaste.

On appelle bouilleurs de cru les récoltants, qui distillent exclusivement des vins, cidres, poirés, marcs, lies, prunes ou cerises provenant exclusivement de leur propriété. Pour que le bouilleur soit considéré comme bouilleur de cru, il faut donc deux conditions : 1°. qu'il ne distille que des produits du "cru", c'est à dire qu'il a récoltés sur son exploitation; 2°. que ces produits rentrent dans la nomenclature limitative de la loi. Celui qui distille des abricots n'est pas un bouilleur de cru au sens technique du mot.

En quoi consistait ce privilège.

Le privilège des bouilleurs de cru, qui sont extrêmement nombreux en France, à raison du vignoble et du morcellement de la propriété, consistait autrefois dans le double avantage suivant : 1°. ils étaient dispensés de l'exercice et des visites de la Régie; ils n'étaient soumis à aucune déclaration et à aucun contrôle; 2°. puisque leur fabrication échappait totalement à la connaissance de l'administration, ils étaient par là même affranchis d'impôt pour les quantités qu'ils consommaient sur place. En effet, l'Administration n'aurait pu les taxer pour une quantité quelconque, puisqu'elle ne savait pas quelle quantité ils avaient produite, ni même s'ils avaient distillé; la Régie ne connaissait que les alcools qui sortaient de la propriété pour être versés dans la consommation et qui étaient du reste, passibles des droits dans les conditions habituelles.

L'immunité fiscale des bouilleurs de cru n'avait été édictée par aucun texte; aucun texte n'avait dit que l'alcool qu'ils consommeraient sur place serait exempt d'impôt; mais c'était une situation de fait qui découlait de la nature des choses, une conséquence nécessaire du fait qu'ils étaient dispensés de l'exercice et de tout autre mode de surveillance.

Source : BIU Cujas

La réduction du privilège par les lois de 1872 et de 1874.

Quant à la dispense d'exercice et de contrôle, elle avait été formulée par la loi du 24 avril 1806, par le décret du 12 octobre 1812, et reproduite par la loi du 28 avril 1816, qui affranchit les bouilleurs de cru des exercices, des déclarations et de la licence. Il y avait là une fissure telle dans le système des droits, qu'en 1872, lorsqu'on releva le tarif des droits de consommation sur l'alcool, de 90 à 150 francs on jugea indispensable de supprimer le privilège. C'est ce que fit la loi du 2 avril 1872, qui soumit les bouilleurs de cru à la déclaration de fabrication et à l'exercice, en leur allouant toutefois en franchise une quantité de 10 litres d'alcool pur, à titre de consommation familiale, quantité que la loi du 21 mars 1874 réduisit à la limite plus raisonnable de 20 litres.

Le privilège des bouilleurs est rétabli en 1875.

Cette loi de 1872 fut naturellement très mal accueillie dans les milieux ruraux; on en fit grief à l'Assemblée Nationale, qui sentit le besoin de s'en réhabiliter en quelque sorte, à la veille du jour où elle allait se séparer. La loi du 20 septembre 1875 abrogeait celle de 1872, et rétablit le privilège. "Les propriétaires qui distillent, disait cette loi, sont dispensés de toute déclaration préalable et affranchis d'exercice." Ce rétablissement du privilège n'entraîna pas d'inconvénients trop graves, tant que sévit la crise phylloxérique, qui dura de 1880 à 1890 environ, et qui réduisit sensiblement le nombre des bouilleurs de cru, par suite de la pénurie des récoltes. Lorsque la crise fut conjurée, les bouilleurs se multiplièrent à tel point qu'il parut impossible, au moment où on s'apprêtait à faire la réforme des boissons, en surchargeant l'alcool, de ne pas toucher au privilège. A ce moment, la question des bouilleurs de cru se présentait sous une forme d'autant plus aiguë que la lutte était extrêmement vive entre les bouilleurs de cru et les distillateurs du Nord, concurrents naturels des bouilleurs. Il y avait une rivalité, qui n'a pas encore disparu aujourd'hui, entre l'eau de vie de fruits fabriquée par l'exploitation paysanne, et l'eau de vie de betteraves ou de grains produite en masse dans les

Source : BIU Cujas

grandes distilleries industielles du Nord.

Les arguments des adversaires du privilège.

Les adversaires du privilège lui reprochaient avec juste raison les pertes qu'il causait au trésor, du fait de la fraude. Cette fraude se produisait de deux façons ; d'abord, un certain nombre de non récoltants usurpaient le privilège de bouilleurs de cru, en traitant comme produits du cru des fruits ou des boissons qui provenaient, en réalité, d'achats. Mais la plus dangereuse et la plus nuisible aux intérêts du trésor, était celle qui s'exerçait à la propriété elle-même et qu'il était impossible d'arrêter, la régie ne connaissant ni les exploitations où l'on produisait de l'alcool, ni les quantités qui y étaient rassemblées. Il était hors de son pouvoir d'empêcher qu'à la nuit tombante, des fûts d'eau de vie ne sortissent de la ferme pour être transportés à travers champs dans les cabarets voisins, et que des quantités considérables d'alcool ne fussent dissimulées dans les charrettes. Les intérêts du Trésor n'étaient pas seuls en jeu ; il y avait aussi ceux de la santé publique, car l'alcoolisme dans tous les pays de bouilleurs de cru, faisait des progrès qui allaient de pair avec les facilités fournies à la fraude. Enfin, les adversaires des bouilleurs de cru insistaient sur le caractère anormal du régime de faveur dont ceux-ci bénéficiaient et qui constituait un privilège abusif, aucune raison valable n'existant, pour qu'une catégorie particulière de consommateur fût affranchie d'un droit, qui devait peser sur tous.

La riposte des partisans des bouilleurs.

Les bouilleurs comptaient d'ailleurs, dans tous les groupes politiques des partisans, qui opposaient une défense énergique. Transportant le combat sur le terrain même de l'adversaire, ils accusaient les distillateurs industriels d'être les principaux auteurs des méfaits qu'ils dénonçaient eux-mêmes. C'étaient les tolérances excessives accordées aux distillateurs, à titre de déchets de fabrication et de pertes de magasins, qui leur permettaient d'accumuler des résidus, qui n'avaient pas payé de droits, et qui alimentaient la fraude. D'autre part, il ne fallait pas confondre les "eaux de vie" salutaires provenant des

Source : BIU Cujas

fruits, avec les "eaux de mort" des grandes distilleries, chargées d'impuretés et d'éléments nocifs. Un autre argument, sinon plus solide, du moins plus captieux, et, dont on faisait grand usage, consistait à dire que le soit-disant "privilège" des bouilleurs de cru n'en était pas un, que c'était simplement l'exercice légitime du droit de propriété, et, que le restreindre serait porter une atteinte à la propriété elle-même. En effet, le propriétaire a le droit de faire de sa chose ce que bon lui semble; le récoltant est donc libre d'utiliser ses produits comme tel est son bon plaisir, de les consommer à l'état naturel, d'en faire des conserves, des confitures ou bien de l'alcool, sans que personne ait rien à y voir. L'argument prouvait trop et pas assez. Il prouvait trop en ce sens que, si l'on avait dû s'y arrêter, il aurait valu, non seulement pour les bouilleurs de cru proprement dits, mais pour les distillateurs qui traitent des betteraves ou des pommes de terre de leur propre récolte, et qui auraient pu se prévaloir tout aussi bien de leur droit de propriété. Il aurait pu être invoqué même par les bouilleurs de profession, qui sont aussi bien propriétaires des matières qu'ils ont achetées que le récoltant est propriétaire des fruits récoltés par lui. Il ne prouvait pas assez; car la taxe de consommation est un impôt général, et il n'a jamais existé dans notre droit fiscal, aucun principe en vertu duquel les producteurs seraient exemptés des taxes générales de consommation. Si des allocations en franchise sont concédées aux paysans qui fabriquent des bières de ménage, ou aux récoltants qui consomment sur place les vins qu'ils ont produits, ce sont des dispositions spéciales, visées par des textes particuliers (loi du 30 mai 1899 pour les bières; lois du 8 décembre 1814 et du 28 avril 1816 pour les vins). Le principe est au contraire, que les taxes de consommation sont universelles. Le propriétaire qui habite sa maison n'en payait pas moins, avant qu'elle fût supprimée, la contribution mobilière, véritable taxe de consommation sur le logement. Le récoltant de grains et de betteraves paie les droits, bien que sa condition soit

Source : BIU Cujas

identique à celle du bouilleur de cru. Enfin, en matière de droits d'octroi, les droits sont dûs non seulement sur les articles taxés, qui sont introduits dans la commune, mais aussi sur ceux que les habitants recueillent sur leurs propriétés situées à l'intérieur de la commune. Ainsi, si le bois de chauffage est inscrit au tarif, le propriétaire paie l'octroi pour les arbres qu'il abat dans son jardin.

Enfin, les bouilleurs invoquaient un dernier argument, plus admissible, c'est qu'en admettant qu'il s'agit là d'une faveur pour l'agriculture, c'était une faveur légitime et utile pour retenir les paysans à la campagne.

Une première atteinte est portée au privilège des bouilleurs par la loi de 1900.

Quoiqu'il en soit, le législateur de 1900, devant l'impossibilité de faire aboutir la réforme des boissons, sans entamer le privilège, se décida à y porter une première atteinte. La loi du 29 décembre 1900 posa le principe du contrôle des alambics et chercha à réduire le nombre des privilégiés, en classant comme bouilleurs de profession tous ceux dont la production s'effectuait dans des conditions telles qu'on pouvait la considérer comme production industrielle : c'est à dire les bouilleurs qui employaient des appareils à vapeur, des appareils à marche continue pouvant distiller plus de 200 litres de liquide fermenté en 24 heures, ou encore des alambics d'une contenance de plus de 5 hectolitres. De même étaient classés dans la catégorie des bouilleurs de profession les récoltants, qui étaient simultanément soit dans le canton, soit dans les cantons limitrophes, marchands en gros ou débitants.

La loi du 31 mars 1903 édicte en principe la suppression du privilège.

La loi du 29 décembre 1900 ne donna pas les résultats espérés, parce qu'elle fournissait elle-même aux intéressés les moyens d'échapper à ses prises ; il leur suffisait d'éviter de se servir des appareils qui les auraient fait transférer à la catégorie des bouilleurs de profession. Il fallut donc revenir une seconde fois sur la question, et la loi du 31 mars 1903 s'attaqua au privilège lui-même. Elle perfectionna le contrôle des alambics, et décida que dorénavant tout producteur

Source : BIU Cujas

devrait déclarer sa fabrication; les agents recensaient les matières premières, frisaient l'inventaire de l'alcool fabriqué, pouvaient vérifier les opérations tant que la brûlerie était en marche, et contrôler les alambics, à toute époque de l'année. Les bouilleurs payaient les droits sur les quantités produites, soit immédiatement, soit au moyen d'un compte réglé par campagne. Ils bénéficiaient d'ailleurs d'une allocation en franchise de 20 litres d'alcool pur.

L'amendement Morlot.

C'était théoriquement la suppression du privilège; malheureusement il y avait une fissure ouverte par l'article 21 (amendement Morlot), qui prévoyait que seraient dispensés de la vérification et de la prise en charge les bouilleurs ne cultivant pas une superficie de vignes ou un nombre d'arbres fruitiers susceptible de produire plus de 50 litres d'alcool pur. Comme les deux tiers environ des bouilleurs pouvaient invoquer ce bénéfice, au besoin en trichant un peu sur la superficie ou sur le rendement, près des deux tiers échappaient, en somme à la suppression du privilège.

La loi du 27 février 1906 rétablit le privilège des bouilleurs.

Ces concessions ne suffisaient pas du reste aux intéressés, et par la loi du 27 février 1906, le privilège fut complètement rétabli; les dispositions restrictives de la loi de 1903 furent abrogées. Elles ne subsistèrent qu'à titre facultatif pour les récoltants qui en feraient la demande. Il y avait en effet, des bouilleurs, qui pouvaient avoir intérêt au maintien du régime de contrôle, parce qu'ils obtenaient de cette façon l'acquit-blanc de la régie, qui est une garantie d'authenticité du produit, et qui n'est délivré qu'aux alcools naturels de fruits produits sous le contrôle de la régie.

La loi du 30 juin 1916 interdit, en principe, de distiller à domicile.

La guerre de 1914 rouvrit une fois de plus la question des bouilleurs de cru. Les circonstances permettaient de faire accepter aux contribuables des sacrifices, auxquels ils n'auraient pas consenti dans d'autres temps, de sorte qu'il fut possible d'obtenir du parlement le vote de la loi du 30 juin 1916 qui supprima de nouveau le privilège. Elle réalisa cette suppression par

Source : BIU Cujas

un procédé nouveau, en ce sens qu'elle ne rétablit pas l'exercice des bouilleurs de cru, mais qu'elle posa le principe de l'interdiction, sauf exception, de distiller à domicile. Toute distillation devait être faite, soit en atelier public, soit dans les locaux d'associations coopératives ou syndicales, soit par les soins de bouilleurs soumis au contrôle de la régie ; de cette façon toutes les distillations se trouvaient concentrées et effectuées dans des conditions de publicité et de surveillance de la régie, qui empêchaient les fraudes. Ce régime avait, en plus l'avantage de réduire au minimum les contacts entre les bouilleurs et la régie, puisque c'est l'agent de la brûlerie coopérative, le régisseur de l'atelier public, l'exploitant de l'alambic, qui faisaient les déclarations et se chargeaient de remplir les formalités. Dans ces conditions, si le bouilleur acquittait immédiatement les droits au moment où il retirait ses alcools du lieu de distillation pour les rentrer dans sa cave, il n'avait plus à faire à la régie. S'il demandait le crédit des droits, il n'avait qu'à représenter à la fin de la campagne, les quantités restantes, pour lesquelles il désirait continuer à jouir du crédit des droits, et à payer les droits sur les manquants constatés. D'ailleurs, ceux qui optaient pour le paiement immédiat bénéficiaient d'une remise de 10 %.

Conditions auxquelles il était exceptionnellement permis de bouillir à domicile.

Quant à la distillation à domicile, elle n'était permise qu'à titre exceptionnel, et lorsqu'à raison de son importance, elle présentait un caractère quasi industriel. En effet, les distillateurs, qui voulaient opérer à domicile, devaient déclarer tous les stocks d'eaux de vie qu'ils avaient déjà en leur possession, et ils devaient consentir au paiement des droits sur une quantité minima de 200 litres d'alcool pur, ce qui, en fait, exclut de cette faculté tous les petits bouilleurs. De plus, les distillateurs à domicile étaient soumis au récolement, lors de la première distillation de la campagne, et aux visites de

"Les Cours de Droit" 3, Place de la Sorbonne
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES L

Source : BIU Cujas

la régie, tout au moins dans la brûlerie et les locaux où étaient emmagasinés les fruits et les spiritueux.

Mesures prises en vue de faire disparaître le principe des allocations en franchise.

Enfin la loi de 1916 prenait des mesures pour faire disparaître au bout d'un certain temps le principe des allocations en franchise. L'allocation de 10 litres en franchise sur la distillation annuelle n'était plus accordée en effet, 1° qu'aux bouilleurs qui prouvaient qu'ils distillaient déjà auparavant et qu'ils avaient distillé ou fait distiller entre 1910 et 1916, ainsi qu'au conjoint survivant; 2° aux exploitants qui auraient été sous les drapeaux pendant la guerre. L'allocation, au bout d'un certain temps, devait donc disparaître d'elle-même à la longue du fait de l'extinction des bénéficiaires.

La loi du 28 février 1923 a modifié et ouvert des brèches au système instauré par la loi de 1916.

La loi d'intérêt électoral du 28 février 1923 a apporté des modifications graves à ce régime et y a ouvert de nouvelles brèches. D'abord, elle a rétabli le principe des 10 litres à tous les bouilleurs sans exception; ensuite elle autorise la distillation à domicile pour toutes quantités et elle ne soumet les bouilleurs à la déclaration des stocks d'ancienne origine en leur possession et à l'imposition de ces stocks que lorsque leur production dépasse 50 litres d'alcool pur par campagne.

Aux termes de la loi du 28 février 1923, la distillation peut avoir lieu: 1° en atelier public, c'est à dire dans un atelier communal, qui peut être ouvert dans chaque commune ou hameau, sur la demande du conseil municipal, des syndicats agricoles et des bouilleurs; 2° dans les locaux sociaux des associations coopératives ou des syndicats; 3° au domicile du bouilleur, c'est à dire dans l'exploitation ou à ses abords immédiats.

La distillation peut être effectuée à toute époque dans les coopératives et dans les syndicats; au contraire, elle ne peut l'être que dans certaines périodes, quand elle a lieu en atelier public ou à domicile. La campagne de distillation va du 1er août au 31 juillet. Le juge de paix du canton, fixe, pour chaque circonscription d'exercice, sur proposition

Source : BIU Cujas

du maire, des syndicats agricoles et des bouilleurs, et après avis du chef local du service, la période de distillation pour chaque commune, c'est à dire établit un calendrier de distillation pour toute la campagne, de telle façon qu'en principe, il ne puisse y avoir de distillation simultanée que dans deux communes limitrophes, afin de faciliter le contrôle.

Le bouilleur qui distille à domicile doit faire une déclaration trois jours avant l'ouverture des travaux, donner le numéro de l'alambic, indiquer l'emplacement de la brûlerie, la date et la durée de la distillation, les heures où la brûlerie sera en activité, etc. Lorsque la distillation doit durer plus de 24 heures il doit consigner sur un registre la suite des opérations. Lorsque les opérations durent moins de 24 heures, il se borne à en consigner le résultat au verso de l'ampliation de sa déclaration.

Le service intervient d'abord pour desceller l'alambic, ensuite, en cours de fabrication, pour recenser les produits et suivre les opérations, enfin, au terme des opérations pour faire l'inventaire des quantités d'alcool produites. Cet inventaire permet aux agents de s'introduire uniquement dans le local de la brûlerie et dans le lieu d'emmagasinement de la boisson, lorsqu'ils sont séparés de l'exploitation par la voie publique. Si, au contraire, ils communiquent avec les locaux d'habitation, les agents de la régie peuvent pénétrer, également dans ceux-ci.

L'inventaire, effectué en fin de distillation, donne lieu soit à l'établissement d'un compte des droits, qui sont payés immédiatement, auquel cas le bouilleur bénéficie d'une remise de 10%, soit de l'ouverture d'un compte d'entrepôt, auquel cas les droits sont payés sur les manquants, (sous déduction de l'allocation de 10 litres en franchise) à la fin de la campagne, lors du récolement; qui doit avoir lieu chaque année. En résumé le contrôle de la régie s'exerce: à l'ouverture de la période de distillation, pour desceller l'alambic; pendant la fabrica-

Source : BIU Cujas

tion ; à la fin de la fabrication, pour l'inventaire ; et à la fin de la campagne, pour le récolement. Entre la fin de la distillation et la clôture de la campagne, les agents ne peuvent pas pénétrer dans l'exploitation.

Une distinction importante doit être établie entre les bouilleurs à domicile, qui font plus et ceux qui font moins de 50 litres d'alcool pur par campagne. Les premiers doivent déclarer les stocks d'eau de vie anciens qui sont en leur possessions et acquitter les droits sur eux, à moins qu'ils ne justifient d'un paiement antérieur. Soit un récoltant, qui n'a jamais distillé et qui veut commencer aujourd'hui. Il a des futailles d'alcool dans sa cave ; s'il produit plus de 50 litres dans sa campagne annuelle, il est obligé de les déclarer et de payer les droits sur cette provision, s'il ne peut justifier qu'il les a acquittés. Au contraire, les seconds, ne sont pas soumis à cette obligation, à moins cependant que le local de distillation ne communique avec l'habitation ; dans ce cas, il s'agit d'une simple mesure de contrôle, qui n'entraîne pas l'imposition du stock ancien.

Les bouilleurs qui font distiller en dehors de chez eux, ne sont pas obligés de déclarer les quantités d'alcool en leur possession.

Voir suite page 549

Source : BIU Cujas

Enfin, les bouilleurs ne sont pas soumis à la licence des distillateurs de profession.

Ce qui subsiste aujourd'hui du privilège des bouilleurs de cru.

On peut dire qu'aujourd'hui le privilège des bouilleurs de cru, tel qu'il existait autrefois, n'existe plus, en ce sens que désormais les bouilleurs sont tenus de subir le contrôle de la régie, et obligés de payer le droit de consommation sur les quantités d'alcool qu'ils distillent. Il en subsiste, cependant plusieurs vestiges :

L'allocation en franchise de dix litres d'alcool pur

1° Les bouilleurs de cru ont droit à une allocation en franchise, à titre de consommation familiale, de 10 litres d'alcool pur. C'est un cadeau qui a sa valeur, puisque, au taux actuel de 1250 francs par hectolitre, il représente la remise d'une somme de 125 francs à chaque bouilleur, soit, comme il y a environ un million de bouilleurs en France, une remise totale d'environ 125 millions qui leur est accordée.

Cette allocation en franchise, dont le bénéfice est reporté d'une campagne à l'autre, quand il n'a pas été complètement utilisé, est invariable, quelle que soit l'importance de la famille et du personnel de l'exploitant. Les paysans se plaignent très rarement, non sans quelque raison, de cette uniformité. Il est d'ailleurs à souhaiter qu'on ne leur donne pas satisfaction, car on le ferait certainement non par voie de péréquation, mais en ajoutant au minimum de 10 litres des suppléments éventuels d'allocation, tant au détriment du Trésor que de la santé publique.

Quels sont les bénéficiaires de l'allocation en franchise

Lorsqu'une exploitation est donnée à ferme, le fermier seul bénéficie de l'allocation ; au cas d'une propriété exploitée en métayage, le métayer peut rétrocéder, suivant les usages ruraux, une partie de son allocation au propriétaire, sous cette réserve cependant que si celui-ci est par ailleurs lui-même bouilleur de cru, ou s'il possède d'autres exploitations à métayage, il ne peut jamais bénéficier au total d'une allocation supérieure à 10 litres d'alcool pur.

Cas où l'allocation est refusée.

Le bénéfice de l'allocation n'est pas accordé au propriétaire, qui distille des produits d'achat, alors même qu'il les mélangerait à

Source : BIU Cujas

des produits de crû.

N'en bénéficient pas non plus les bouilleurs qui sont, en même temps, soit dans le canton de récolte, soit dans des cantons limitrophes, marchands en gros, bouilleurs de profession ou débitants d'alcool.

Elle est refusée aux propriétaires qui distillent des vins sucrés en première cuvée ou en seconde cuvée.

Enfin, à titre de pénalité accessoire, sont également déchus de l'allocation de 10 litres en franchise les bouilleurs qui ont été condamnés de fraude.

Rabais de 10% sur le montant des droits.

2°. Les bouilleurs de crû bénéficient, lorsqu'au lieu de se faire ouvrir un compte, qui leur donne le crédit des droits, ils acquittent ces droits immédiatement après la distillation, d'un rabais de 10% sur leur montant.

Exemption de la taxe de luxe sur la quantité réservée à la consommation familiale

3°. Ils ne paient pas la taxe de luxe de 30% sur les quantités d'alcool réservées pour leur propre consommation, bien que, depuis la loi du 11 avril 1926 (art. 30) cette taxe soit devenue un accessoire du droit de consommation et doive être perçue dans tous les cas où ce droit est exigible. L'art. 25 de la loi du 29 avril 1926 a créé une dérogation spéciale en leur faveur. Les bouilleurs n'acquittent donc la taxe de luxe de 30% que sur les quantités qu'ils vendent ou qu'ils donnent en cadeau. Il va de soi que toutes les quantités vendues par le bouilleur, même si elles étaient prélevées sur ses 10 litres d'allocation en franchise, sont soumises à l'impôt (droit de consommation et taxe de luxe) l'allocation étant uniquement réservée à la consommation familiale.

D'ailleurs, pour éviter aux bouilleurs la nécessité de lever un titre de mouvement en régie, lorsqu'ils vendent par petites quantités ne dépassant pas 4 litres, la régie a créé des carnets de vignettes de valeurs correspondantes au montant des droits, qu'on peut se procurer dans les débits de tabac et qui, collées par le bouilleur sur les bouteilles ou sur les cruchons, servent de titres de circulation.

La surveillance des bouilleurs est ren-

Source : BIU Cujas

Dispositions concernant le contrôle des alambics.

forcée par le contrôle des alambics, qui remonte aux lois de 1903 et de 1906. Tout détenteur d'appareil doit faire à la régie une déclaration de possession dans les 5 jours qui suivent l'entrée en possession (loi du 31 mars 1903, art. 14). L'appareil est poinçonné chez l'acheteur par les agents des contributions indirectes, moyennant une légère redevance de deux francs. Dans les périodes où il n'est pas utilisé, il doit être scellé et peut être conservé à domicile ou dans un local agréé par l'administration ; le desellement ne peut être effectué que par les agents, sur la demande qui leur en est adressée. Sauf les appareils des bouilleurs ambulants, les alambics ou portions d'alambics ne peuvent circuler que sous les liens d'un acquit à caution, qui est déchargé sur leur représentation au lieu de destination. Les distillateurs ambulants, c'est-à-dire ceux qui se rendent chez autrui pour distiller, doivent faire, 48 heures avant de se mettre en route, une déclaration de mise en circulation de leur alambic, et ils obtiennent un permis, qui est valable pour un mois, et qui indique les différentes communes dans lesquelles ils doivent se rendre pour effectuer des distillations.

La question des alcools d'industrie

La question des bouilleurs de cru n'est pas la seule question importante que soulève le régime de l'alcool ; un autre problème, également grave, est celui des alcools d'industrie. Notre production d'alcool s'alimente à deux sources : les eaux de vie et alcools de fruits et les alcools d'industrie (grains et betteraves). A ces deux catégories de produits s'attachent des intérêts considérables et opposés. La production des eaux de vie est un élément de prospérité pour notre agriculture, notamment dans les régions viticoles. C'est même pour elle une nécessité dans les années de très forte récolte, où la distillation fournit un exutoire aux quantités surabondantes. D'autre part, la production des alcools d'industrie présente un intérêt non moins grand pour nos régions agricoles du Nord, non seulement par les bénéfices qu'elles en retirent, mais encore parce que la culture de la betterave y est com-

Source : BIU Cujas

plémentaire de celle du blé, à raison des nécessités de l'assolement ; de sorte que ce qui nuit à la production des alcools d'industrie risque, par contre-coup, en réagissant sur la culture de la betterave, de nuire à la culture du blé. D'un autre côté, si l'alcool d'industrie fournit largement la consommation, sa concurrence sera écrasante pour les eaux de vie naturelles, à raison de son moindre prix de revient, sans parler des dangers possibles pour l'hygiène publique, car les alcools industriels, dont les impuretés sont plus nocives que celles des alcools de fruits, sont souvent insuffisamment rectifiés.

Cette situation avait préoccupé depuis longtemps les pouvoirs publics et on avait cherché la solution dans différentes directions. A divers moments, on s'était demandé s'il ne conviendrait pas de frapper les alcools d'industrie d'une surtaxe différentielle, ou bien encore, si on ne pourrait pas les dériver vers les emplois industriels de telle façon que la consommation de bouche fut réservée aux alcools de fruits. Cette dernière solution n'était pas non plus sans inconvénients, car si le prix des eaux de vie de fruits n'a plus pour modérateur celui des alcools industriels, il risque d'atteindre des taux excessifs.

Le régime spécial des alcools dénaturés.

Quoi qu'il en soit, dès avant la guerre, le législateur avait pris différentes mesures pour dériver les alcools industriels vers les usages industriels, en instituant un régime spécial pour les alcools dénaturés. La loi du 29 décembre 1900 les avait soumis à un simple droit de statistique de 0f,20 par hectolitre, qui a été porté depuis lors à 0f,30, et auquel s'ajoute une taxe de surveillance de 0,80 par hectolitre sur tous les dénaturateurs d'alcool (art. 15 de la loi du 29 décembre 1900 ; art. 3 de la loi du 22 mars 1924). De plus, l'Etat allouait aux dénaturateurs d'alcool, pour leur tenir compte des frais de dénaturation, une prime de 9 francs par hectolitre, dont la dépense était couverte par une taxe de fabrication que devaient payer tous les producteurs d'alcool d'industrie, puisque tous sont intéressés au développement des emplois de l'al-

Source : BIU Cujas

cool dénaturé. Cette taxe de fabrication devait être calculée de façon que son produit compensât exactement le montant des indemnités de dénaturation et faisait l'objet d'un compte spécial hors budget. La dénaturation devait être faite suivant certains procédés légaux, afin d'éviter les fraudes par revivification ; les usines de dénaturation étaient placé sous le régime de l'exercice.

L'allocation de la prime de 9 fr. et la perception de la taxe de fabrication ont d'ailleurs été suspendues depuis 1916, jusqu'à l'établissement d'un régime définitif de l'alcool (l. du 29 juillet 1916 et l. du 20 octobre 1919)

Actuellement, en dehors des livraisons faites par les dénaturateurs aux industriels qui sont autorisés à employer des alcools dénaturés pour les besoins de leur industrie, ne peuvent être mis dans le commerce que des alcools dénaturés pour le chauffage, l'éclairage et l'éclaircissage (Décret du 1. Juin 1898, art. 31). L'article 6 de la loi du 28 février 1923 a supprimé la plupart des formalités à la circulation, à la détention et à la vente, pour les alcools de chauffage.

La question n'avait d'ailleurs pas été entièrement résolue par les dispositions concernant les alcools dénaturés ; elle était encore ouverte au moment où la guerre éclata, la viticulture continuant à réclamer le monopole de la consommation de bouche en faveur de ses produits.

La réquisition de tous les alcools d'industrie pendant la guerre.

La guerre vint précipiter les événements ; elle entraînait, pour la fabrication des poudres et des explosifs, une très grande consommation d'alcool. L'État fut ainsi amené à réquisitionner tous les alcools d'industrie à partir de 1915, et la loi du 30 juin 1916 décida que, "jusqu'à la fin des hostilités, toutes les quantités d'alcool propres à la consommation de bouche et provenant de matières autres que les vins, cidres, poirés, lies et fruits, c'est-à-dire tous les alcools industriels de betteraves, de grains, etc. sont réservées à l'État, qui ne peut les rétrocéder que pour des usages industriels ou médicamenteux". En outre, était prohibée pour le compte des particu-

Source : BIU Cujas

liers, l'importation des alcools étrangers, qui ne pouvait être effectuée en principe que par l'Etat ; cette importation étant, d'autre part, soumise à des surtaxes de douane extrêmement élevées, lorsque, par dérogation, de simples particuliers étaient autorisés à introduire des alcools en France.

Prorogation du régime des alcools d'industrie après la guerre.

Ce régime se justifiait pendant la guerre, toutes les quantités produites étant absorbées par les besoins des poudreries nationales; depuis la guerre, il n'en va plus de même, puisque l'Etat n'a plus d'emploi normal pour les alcools qu'il achète. Cependant, le régime a été maintenu, parce qu'on ne sait pas exactement comment le remplacer ; il a été prorogé par des lois successives, dont la dernière est du 1er août 1924, jusqu'à l'institution du régime définitif de l'alcool.

Les cessions d'alcool industriel par l'Etat.

La loi du 29 juin 1920 (art. 89) qui a mis au point le régime provisoire, a cependant autorisé le gouvernement à faire des cessions d'alcool industriel, jusqu'à concurrence de 40.000 hectolitres par an, pour la conservation des fruits et des sucs de fruits. Le reste des quantités achetées par l'Etat est vendu aux fabricants de vinaigre, aux parfumeurs, aux fabricants de produits chimiques ou pharmaceutiques, aux dénaturateurs etc.. ainsi qu'aux exportateurs, l'exportation des alcools d'industrie étant libre. C'est le Ministre des Finances qui fixe le prix d'achat des alcools aux distillateurs, ainsi que le prix de vente au public. La loi du 1er août 1924 (art. 22) a décidé que tout au moins, jusqu'à concurrence d'un certain contingent, les alcools de betteraves devraient être payés par l'Etat pour la campagne 1924-1925 à un prix calculé à la parité du prix du sucre.

Le projet de création d'un office national des alcools d'industrie.

Le Carburant national

L'Etat, tant que durera le régime provisoire actuel se trouve donc investi, en fait, d'un véritable monopole d'achat et de revente des alcools d'industrie. Le projet de régime définitif, qui a été voté par la Chambre le 6 août 1919, et qui est resté en suspens au Sénat, consacrerait en somme cette situation, puisqu'il comporte la création d'un Office national, financièrement autonome, qui serait chargé de l'achat et de la vente des alcools et qui serait organisé sur

Source : BIU Cujas

le type commercial.

En attendant, continue de se poser le problème du placement des stocks de l'Etat. C'est pour leur fournir un écoulement que la loi du 28 février 1923 a amorcé l'idée du "carburant national". L'article 7 de cette loi a décidé que le produit de la taxe de 5 francs sur les huiles et essences de pétrole importées en France, serait attribué au service des alcools, et l'article 6 de la même loi a obligé les importateurs d'essences et de benzol à acquérir de l'Etat, chaque mois, une quantité d'alcool correspondant à 10% au moins des quantités de benzol et d'essence qu'ils ont dédouanées dans le mois précédent et à employer cet alcool à la production de la force motrice. Ce mélange de 9 dixièmes de benzol avec un dixième d'alcool constitue un carburant, qu'on appelle le carburant national, dont l'Etat d'ailleurs réglemente lui-même le prix. C'est là pour lui un moyen d'écouler de force une partie des quantités qui l'encombrent. Il vend d'ailleurs l'alcool à un prix inférieur au prix de revient, parce qu'autrement le carburant national serait tellement cher qu'il ne pourrait faire concurrence aux essences ou aux benzols purs; mais il est couvert en partie de cette perte par le montant de la taxe de 5 francs, perçue à l'introduction des essences et des benzols. Il s'en faut d'ailleurs de beaucoup que, jusqu'à nouvel ordre, ce système du carburant national ait procuré aux alcools d'industrie l'emploi qui leur est nécessaire. Malheureusement le carburant national ne semble pas au point. On lui reproche d'être inférieur aux essences ordinaires, de rouiller les réservoirs de détériorer les peintures des carrosseries, et de causer des difficultés de démarrage, quand le temps est froid. L'Etat est d'ailleurs obligé de céder aux fabricants au dessous du prix de revient, l'alcool qui entre dans sa composition, sans quoi le prix du carburant national serait trop élevé pour soutenir la concurrence avec les autres carburants.

C'est en effet ce qui rend si difficile la solution du problème. Dans la plupart des emplois industriels dont il est susceptible, l'alcool ne peut être pratiquement utilisé, vu le prix des autres produits qui le concurrencent, que s'il est vendu au-dessous de son coût de production, c'est-à-dire à perte. On n'aperçoit donc d'autre solution - et elle est purement ar-

Source : BIU Cujas

tificielle et par conséquent dangereuse, que de couvrir ce déficit par une surtaxe sur les boissons hygiéniques et l'alcool de bouche, puisqu'en définitive c'est la viticulture qui profite du refoulement des alcools d'industrie vers les emplois techniques. C'est du reste dans ce sens qu'est intervenu le 8 avril 1922, "l'accord de Béziers" entre les intéressés du Nord et du Midi.

En attendant, l'Etat se trouve actuellement aux prises avec des difficultés considérables pour fixer ses prix d'achat et ses prix de vente; il est obligé d'acheter à des prix assez bas, sinon son déficit serait énorme. Ces prix sont tellement bas, pour certaines catégories d'alcools, qu'il a tué dans le Nord la production des alcools de mélasse, qui était autrefois une industrie assez prospère. Quant aux prix de vente, il est contraint de s'ingénier à faire des prix différents, suivant les différentes catégories d'acheteurs. Pour la fabrication du vinaigre, le vinage et le mutage des vins, il peut vendre l'alcool avec un léger bénéfice; mais il est dans la nécessité de céder à très bas prix les alcools destinés au chauffage, à l'éclairage et à la force motrice; il n'arrive en réalité, à équilibrer le compte des alcools avec un léger excédent de recettes, qu'en restreignant le plus possible ses opérations. Si l'on tient compte de ce que, dans ces recettes, est compris le produit de taxes spéciales attribuées au service des alcools, et qui autrement, pourraient être appliquées aux besoins du budget général, on voit que la situation est précaire et deviendrait même inquiétante si, la culture de la betterave venant à se développer, l'Etat se trouvait encombré de stocks d'alcool dont il ne parviendrait plus à se débarrasser

La licence des fabricants et marchands de boissons

Les assujettis à la licence

La licence est un droit qui atteint tout individu qui veut se livrer à un commerce ou à une industrie dont l'exercice n'est possible qu'avec une autorisation ou une déclaration. La licence perçue au profit du Trésor est d'ailleurs complètement indépendante des licences municipales, que les Communes sont autorisées à créer, pour subvenir aux besoins de leur budget propre.

La licence n'est pas seulement exigée pour le commerce ou la fabrication des boissons; y sont également soumis les entrepositaires d'huiles, les fabricants de cartes, de sucre, de bougies ou d'acide stéarique, les entrepreneurs de voitures publiques, et d'une façon plus générale, à peu près tous les "assujettis" de la régie.

Source : BIU Cujas

Les tarifs de la licence

La licence est, suivant les professions, tantôt un droit fixe, tantôt, au contraire, un droit gradué suivant l'importance des fabrications ou des ventes. Ainsi, pour les distillateurs et les bouilleurs de profession, le droit, calculé au trimestre, est de 12, de 18 ou 36 francs, suivant que leur fabrication annuelle est inférieure à 50 hectolitres d'alcool pur, qu'elle va de 50 à 150 hectolitres, ou est supérieure à 150 hectolitres. Pour les brasseurs, la licence, calculée au trimestre, varie suivant 7 catégories, entre 45 et 300 fr par trimestre, d'après le nombre des degrés hectolitres annuellement produits. Pour les débitants qui vendent des spiritueux (car ceux qui ne débitent que des boissons hygiéniques sont exonérés de la licence) le droit calculé au trimestre, est de 15, 30, 45 ou 75 francs, suivant que la population de la commune est de 1000 habitants au plus, de 1001 à 10000, de 10.001 à 50.000, ou au-delà. On remarque que la licence des débitants varie avec le chiffre de la population de la ville, mais non avec l'importance des ventes, de sorte que la charge est relativement plus lourde pour les petits débits que pour les grands établissements d'une même localité. C'est d'ailleurs avec intention que le législateur en a ainsi disposé, afin de lutter contre la multiplication des cabarets. Pour les marchands en gros, y compris les liquoristes, le droit, calculé pour l'année, a été fixé par la loi du 29 Avril 1926, (art. 23) suivant huit catégories déterminées, d'après le nombre d'hectolitres d'alcool, ou le nombre d'hectolitres de vin, ou le nombre d'hectolitres de cidre vendus annuellement. Le droit par année va de 100 fr. à 800 frs, par sept échelons, le taux de 800 frs, correspondant à une vente annuelle de 750 à 1000 hectolitres d'alcool, ou de 7500 à 10000 hectolitres de vin, ou de 15.000 à 20.000 hectolitres de cidre ou poiré. Le 8e échelon, qui comprend les ventes au-delà de ces maxima, comporte le droit de 800 francs plus un supplément de 300 frs par 250 hectolitres de vin, 2.500 hectolitres de vin ou 5000 hectolitres de cidre vendus en plus.

La réforme des licences par la loi du 29 Avril 1926.

La loi du 29 Avril 1926 a réformé assez sérieusement le régime des licences.

Auparavant, la licence était, en principe,

Source : BIU Cujas

Les calculs sont basés sur le chiffre des fabrications ou des ventes pendant l'année précédente

payable par trimestre au premier jour du trimestre ; ce n'est que par exception que certaines licences étaient payables annuellement en une seule fois (fabricants de vinaigres, entrepreneurs de voitures publiques). Désormais, les licences sont payables (d'avance, au premier jour de la période), soit par semestre, (bouilleurs et distillateurs de profession, débitants de spiritueux), soit une fois par an (marchands de boissons en gros, brasseurs etc...). Le droit semestriel ou annuel est le multiple des droits calculés au trimestre, tels qu'ils figurent dans les tarifs en vigueur. Cette réforme qui permettra d'économiser un assez grand nombre d'agents constitue une petite revolution, en matière de contributions indirectes.

D'autre part, jusqu'ici les droits étaient calculés d'après le montant des quantités produites ou vendues au cours de l'année à laquelle ils s'appliquaient. Comme ce montant ne pouvait être connu qu'à la fin de l'année, les paiements trimestriels étaient liquidés sur une base provisoire, d'après les constatations de l'année précédente, et donnaient lieu éventuellement à des rappels ultérieurs, lorsqu'il apparaissait qu'un supplément était dû.

L'art. 24 de la loi du 29 Avril 1926 a mis fin à cette complication inutile, en décidant que désormais les licences seraient calculées d'après les résultats constatés au cours de l'année précédente. Grâce à cette règle qui équivaut pratiquement à un simple décalage d'une année dans le calcul du droit, l'apurement des comptes par voie de rappels d'impôt est évité.

Suppression de la notion d'établissement

Enfin en ce qui concerne les marchands en gros, la loi a supprimé une vieille notion traditionnelle en matière de contributions indirectes, la notion "d'établissement". Autrefois, un marchand en gros devait acquitter autant de licences qu'il avait d'établissements, et l'établissement, ce n'était pas l'établissement au sens matériel du mot, mais dans un sens plus large, le lieu de vente. Lorsqu'un marchand en gros avait plusieurs magasins dans une commune, il ne devait qu'une seule licence, parce que, ses différents magasins n'alimentaient qu'un seul lieu de vente. Quand il possédait des magasins dans des communes différentes, il était considéré comme ayant autant

Source : BIU Cujas

d'établissements et devant prendre autant de licences qu'il y avait de communes. Mais la notion d'établissement était encore plus extensive : quand un marchand en gros se faisait expédier des boissons à une gare déterminée, et les faisait livrer directement de cette gare à un de ses clients, sans les faire passer par ses entrepôts, la Régie considérait que la gare constituait en l'espèce, un lieu de vente, et qu'en procédant de cette façon, le marchand en gros y avait ouvert un "établissement" qui comportait prise d'une licence. Il devait donc prendre une licence distincte pour chaque gare où il opérait de cette façon. L'art. 24 supprime ce principe et édicte que la licence des marchands en gros sera valable pour toute la France.

Ne sont pas soumis à la licence les débitants qui ne vendent que des boissons hygiéniques à l'exclusion de tous spiritueux (l. du 15 Juillet 1914, art. 36), les bouilleurs de cru, les récoltants qui vendent en gros même sur les foires et marchés, les vins, cidres et poirés de leurs récoltes; les marchands de bière en gros, etc.

Modifications apportées aux dispositions concernant l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et la taxe sur le chiffre d'affaires par les lois du 4 Avril 1926 et du 29 Avril 1926.

La loi du 4 Avril 1926 comprend deux titres: le titre 1er consacré à l'aménagement et à la réforme des impôts existants, le titre II consacré à la création de ressources nouvelles. C'est dans le titre II que figurent les modifications concernant la taxe sur le chiffre d'affaires.

Modifications apportées au système de l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux par la loi du 4 Avril 1926

L'aménagement des impôts existants qui fait l'objet du titre 1er nous intéresse cependant également, en ce qu'il a notablement modifié l'impôt cédulaire sur les bénéfices industriels et commerciaux que nous avons dû étudier (supra: p. 97 à 102) à raison de ses rapports étroits avec la taxe sur le chiffre d'affaires.

On se rappelle que, sous le régime de la loi du 31 Juillet 1917, les redevables, en matière d'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, étaient divisés en deux catégories; les contribuables

Source : BIU Cujas

taxés sur leur bénéfice réel et ceux qui étaient taxés sur un bénéfice forfaitaire, obtenu en multipliant le chiffre d'affaires annuel par un certain coefficient fractionnaire, fixé par une commission spéciale, la Commission des coefficients. Pour chaque profession, cette Commission fixait un coefficient maximum et un coefficient minimum, le contrôleur étant libre de choisir, dans l'intervalle, le coefficient à appliquer, de façon à dégager du chiffre d'affaires de l'intéressé un chiffre de bénéfices aussi vraisemblable que possible. Etaient obligatoirement taxées sur leur bénéfice réel les sociétés qui étaient soumises au droit de communication de l'Enregistrement c'est-à-dire les sociétés par actions, dont les bénéfices se trouvaient par là déjà connus de cette Administration pour la perception de l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Les autres contribuables avait d'ailleurs la faculté de se faire taxer sur leur bénéfice réel, en fournissant, dans le délai annuel des déclarations, un résumé de leur compte "Profits et pertes" et en s'engageant à produire au contrôleur toutes les justifications utiles à la détermination du bénéfice exact.

En dehors de cette première catégorie de contribuables, taxés sur leur bénéfice réel et comprenant les sociétés qui l'étaient obligatoirement et les contribuables qui avaient usé de la faculté de demander à l'être, se trouvaient tous les autres contribuables. Ceux-ci se divisaient à leur tour en deux groupes. Il y avait les petits commerçants et industriels de la loi du 16 Avril 1924, c'est-à-dire ceux dont le chiffre d'affaires annuel n'excédait pas 200.000 francs, pour les vendeurs de choses, et 40.000 francs, pour les intermédiaires ou fournisseurs de services. Ceux-ci pouvaient obtenir le forfait pour le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires et c'est ce forfait qui constituait le chiffre d'affaires retenu pour l'assiette de l'impôt cédulaire. De plus, pour tous les contribuables dont le chiffre d'affaires était inférieur à 200.000 frs (ou 40.000 francs), même s'ils n'étaient pas au régime du forfait, le chiffre d'affaires était multiplié par un coefficient unique, sans que le contrôleur pût, comme pour les autres, se mouvoir entre un minimum et un maximum.

Source : BIU Cujas

En dehors des contribuables bénéficiaires du régime forfaitaire institué par la loi du 16 Avril 1914, se trouvaient tous les autres contribuables, qui devaient déclarer obligatoirement leur chiffre d'affaires, lorsque ce chiffre dépassait 50.000 francs ceux au-dessous de ce chiffre n'étant au contraire tenus à aucune déclaration.

La loi de 1926 fait disparaître le procédé de taxation des bénéfices industriels et commerciaux d'après le chiffre d'affaires.

On reprochait à ce système de détermination des bénéfices d'après le chiffre d'affaires son caractère forfaitaire, qui allait à l'encontre du principe de taxation du revenu réel, qui est à la base de notre nouveau régime d'imposition des revenus. On lui reprochait aussi de fournir des résultats fiscaux insuffisants, beaucoup de bénéfices taxés apparaissent comme notoirement inférieurs à la réalité. Le législateur a donc, par la loi du 4 Avril 1926, modifié complètement les errements antérieurs et posé le principe qu'il n'y aurait plus désormais d'imposition que sur le bénéfice réel, quel que soit le contribuable et quel que soit son chiffre d'affaires; même s'il est bénéficiaire du régime de la loi du 16 Juillet 1914, il sera taxé sur son bénéfice effectif. Ainsi disparaît complètement le procédé de taxation d'après le chiffre d'affaires; il n'y a plus de coefficients, ni de commission des coefficients. D'ailleurs, la loi ne touche pas à la situation que la loi du 30 Juin 1923, dans son article 10, a faite aux façonniers et aux artisans qui remplissent certaines conditions déterminées (supra p. 141 et suiv.); ils continuent à échapper à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et par conséquent à la taxe sur le chiffre d'affaires, et demeurent taxés à la cédule des traitements et salaires. La loi du 4 Avril 1926 ne touche pas davantage au régime de la taxe spéciale sur le chiffre d'affaires de l'article 14 de la loi du 31 Juillet 1917 (supra: p. 97, 103 à 105) c'est-à-dire de la taxe de superposition, qui s'ajoute à l'impôt ordinaire sur les bénéfices industriels et commerciaux, pour frapper plus lourdement les grands magasins et les maisons à succursales multiples.

Régime des contribuables qui font plus de 50.000 frs de

Dorénavant, tout contribuable doit remettre une déclaration annuelle de ses bénéfices, quel qu'en soit le montant. Cependant, le nouveau régime comportait des tempéraments

Source : BIU Cujas

bénéfices annuels

nécessaires. On ne pouvait pas infliger les mêmes obligations aux petits contribuables et aux grandes sociétés ou aux grandes entreprises commerciales, de sorte que, pour les premiers, il a fallu prévoir un régime spécial, qui rétablit en réalité, pour eux, le système quasi forfaitaire qu'on avait voulu éliminer. La loi distingue en effet deux catégories de contribuables : ceux qui font plus de 50.000 frs de bénéfices annuels et ceux qui en font moins de 50000. Ceux qui font plus de 50.000 frs de bénéfices sont tenus de faire, et de renouveler chaque année, la déclaration de leur bénéfice exact, appuyée du résumé de leur compte "Profits et Pertes" ou d'un "état" de leurs bénéfices, et sont obligés de communiquer au fisc tous les documents comptables propres à justifier leur déclaration.

Régime des contribuables qui font moins de 50.000 frs. de bénéfices annuels.

Quant aux contribuables qui font moins de 50000 frs de bénéfices, la loi a transformé l'impôt qui les frappe en une sorte d'impôt sur les revenus classifiés, c'est-à-dire qu'elle a créé 14 catégories de bénéfices affectées chacune d'un chiffre d'impôt déterminé ; de 0 à 800 francs de bénéfices, de 801 à 1500 frs, etc... de 40.001 frs à 45.000 frs et enfin de 45.001 frs à 50.000 frs. Le contribuable n'a qu'à faire connaître, sans aucune justification à l'appui, la classe dans laquelle il se range, c'est-à-dire qu'il déclarera, par exemple, que son bénéfice est compris entre 45.001 et 45.000 frs ou qu'il est compris entre 801 et 1500 frs. La déclaration se trouvera maintenue, tant que le contribuable appartiendra à la même catégorie; il n'aura pas à la renouveler tous les ans, il ne sera obligé de le faire qu'au cas où il change de catégorie.

Contrôle des déclarations de bénéfices.

En ce qui concerne le contrôle, il n'y a aucune difficulté à l'égard des contribuables faisant plus de 50.000 francs de bénéfices, puisque leur comptabilité toute entière est ouverte au fisc, qui jouit, par conséquent, des mêmes moyens d'investigation que par le passé. Quant aux contribuables, qui font moins de 50000 frs de bénéfices, le contrôleur ne peut exiger de leur part aucune justification, c'est-à-dire qu'il ne dispose comme éléments de contrôle que des signes extérieurs; et, comme le seul des signes extérieurs qui soit véritablement intéressant est le chiffre d'affaires, qu'il pourra connaître par

Source : BIU Cujas

l'intermédiaire de l'administration des contributions indirectes qui perçoit la taxe, le système nouveau reviendra en fait, à peu près au système ancien avec un peu plus d'arbitraire seulement, et le chiffre d'affaires continuera à servir de base à l'assiette de l'impôt, comme précédemment.

Il est vrai que la loi prévoit que le contrôleur pourra être également éclairé par les avis d'une commission spéciale. En effet, une fois que le contrôleur a reçu la déclaration, s'il la rectifie, parce qu'il n'accepte pas les chiffres qui lui ont été fournis, il avise le contribuable de la rectification qu'il a opérée, et lui ouvre un délai obligatoire de vingt jours pour présenter ses observations. Si le contribuable n'accepte pas la rectification, le contrôleur et le contribuable ont, chacun de leur côté, la faculté de recourir à une commission consultative de contribuables, qui siège au chef-lieu de chaque arrondissement et qui est composée de 5 commerçants, désignés par les Chambres de commerce. Le rôle de la Commission est de vérifier l'exactitude de la déclaration, c'est-à-dire de rechercher quel est, ou bien le bénéfice effectif du contribuable, s'il a plus de 50.000 frs de bénéfices, ou quelle est exactement la classe dans laquelle il convient de le ranger si son bénéfice est inférieur à 50.000 francs. Elle formule son avis par écrit. Si le contrôleur adopte le chiffre de la Commission, le contribuable devra, pour triompher devant la juridiction contentieuse, c'est-à-dire devant le Conseil de Préfecture, faire la preuve du montant exact de son bénéfice, faute de quoi le chiffre auquel il a été imposé sera maintenu. Si le contrôleur n'accepte pas le chiffre de la Commission et impose le contribuable pour un chiffre différent, ce sera à lui à faire la preuve du bien fondé de sa rectification. Enfin si, le contribuable n'ayant pas demandé que son dossier soit soumis à la Commission, le contrôleur n'a pas non plus usé de la faculté de s'adresser à elle, le juge au contentieux jouera le rôle de taxateur, c'est-à-dire qu'il appréciera la valeur des dires des deux parties et qu'il les départagera.

Source : BIU Cujas

Le tarif de l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux.

Le tarif de l'impôt, qui était autrefois, uniformément pour tous les contribuables, de 9,60 %, décimes compris, sauf de légers abattements à la base, comprend maintenant deux régimes : les contribuables qui font plus de 50.000 francs de bénéfices acquittent un impôt de 10 % sans décimes ; les contribuables qui font moins de 50.000 frs et qui acquittent un chiffre d'impôt fixé pour chaque classe, de la façon suivante

Bénéfice			Impôt	Bénéfice			Impôt
0	à 800	f —	15 f	15001	à 20.000	—	1500
801	à 1.500	—	30	20.001	à 25.000	—	2000
1.501	à 3.000	—	100	25.001	à 30.000	—	2.500
3.001	à 5.000	—	200	30.001	à 35.000	—	3.000
5.001	à 7.000	—	500	35.001	à 40.000	—	3.500
7.001	à 10.000	—	700	40.001	à 45.000	—	4.000
10.001	à 15.000	—	1000	45.001	à 50.000	—	4.500

On voit qu'à partir de 5.000 francs de bénéfices, le taux de l'impôt est de 10 % calculés sur le chiffre minimum de la classe.

Critique du système établi par la loi de 1926.

Il n'est pas exagéré de dire que ce tarif constitue un bréviaire de la fraude. En effet, lorsqu'un contribuable fera 45.300 de bénéfices, il se placera naturellement, s'il est relativement honnête, dans la catégorie de 40.001 à 45.000 francs et s'il ne l'est pas, se déclassera encore davantage. Si répréhensible que soit son acte, on est cependant tenté de lui accorder des circonstances atténuantes, vu l'absurdité de ces tarifs de classes que la fiscalité moderne abandonne de plus en plus. Dans certains cas, en effet, ils conduisent à ce résultat qu'un franc de bénéfice supplémentaire coûte au contribuable 500 francs d'impôt : un contribuable qui fait 15000 frs de bénéfice paiera 1000 francs d'impôt, comme appartenant à la classe de 10000 à 15000 francs, s'il fait 15.001 francs de bénéfices, il devra payer 500 francs de plus (classe de 15.001 à 20.000 = 1500 frs. Un contribuable,

Source : BIU Cujas

qui gagne 15.495 frs, et qui devra payer 15.000 francs d'impôt perd exactement cent sous, par rapport à celui qui ne fait que 15.000 francs tout juste et qui n'est imposé que de 14.900 francs. Comment empêcher la fraude, lorsque la loi choque à tel point le bon sens ? On n'aperçoit guère au surplus, en l'absence de tout moyen de contrôle efficace, le moyen de l'éviter. Le législateur paraît s'être illusionné, à cet égard, sur le secours à attendre de la Commission consultative de contribuables qu'il a instituée. Il n'y a d'abord aucune raison pour que cette commission ait plus de lumières que le contrôleur lui-même : pour les gros contribuables, il a autant de moyens d'investigation qu'elle, et pour les petits contribuables, elle n'en a pas plus que lui. On peut, de plus, douter de son impartialité ; dans des cas sans doute assez rares, ses avis pourront être faussés par des jalousies de métier : il est surtout à prévoir qu'elle fonctionnera, la plupart du temps, comme une sorte de comité de défense des contribuables auxquelles elle sera portée à donner systématiquement raison contre les prétentions même justifiées, du fisc. Et, n'apercevant pas l'utilité de cet organe nouveau, on peut se demander d'une façon plus générale, si les inconvénients de ces commissions de contribuables dont la formule paraît séduire le parlement, ne sont pas de beaucoup supérieurs à leurs avantages. Leur plus grave inconvénient, c'est d'obliger les intéressés à livrer le secret de leurs affaires précisément aux seules personnes vis-à-vis desquelles elles ont un réel intérêt à le garder, c'est-à-dire à leurs concurrents, d'autant plus que ces derniers, agissant comme simples "donneurs d'avis", ne se sentent pas liés par la même responsabilité morale qu'un juge. Enfin, il y a un point auquel le législateur ne s'est pas attaché, et qui méritait cependant quelque considération ; ce sont les complications et les pertes de temps qu'entraîneront, non seulement pour les redevables, mais aussi pour les membres de la Commission, les séances et les obligations qu'on leur impose. Le jour où une moitié des architectes, des médecins, des industriels et des commerçants, au lieu de construire des maisons, de soigner des malades, de fabriquer et vendre des produits

"Les Cours de Droit" PLACE DE LA SORBONNE RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES L
Source : BIU Cujas

siégera dans des commissions fiscales, tandis que l'autre moitié sera occupée à comparaître devant elles, on se demande si les affaires publiques et les affaires privées en iront beaucoup mieux.

Dispositions de la loi du 4 avril 1926 portant création de ressources nouvelles.

Les dispositions du Titre II de la Loi du 4 Avril 1926, relatif à la création de ressources nouvelles, portent sur trois points : 1° l'augmentation des tarifs de la taxe sur le chiffre d'affaires ; 2° la révision d'un certain nombre de régimes spéciaux, pour les remettre en harmonie avec l'élévation des tarifs et y introduire diverses modifications jugées nécessaires ; 3° la création d'une taxe à l'exportation.

A. L'augmentation du tarif de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Après le vote de la loi du 4 Décembre 1925, (impôts Loucheur), qui ajoutait une majoration aux impôts directs perçus au titre de l'année 1925, à l'exception de l'impôt cédulaire sur les bénéfices agricoles, de celui sur les salaires et de celui sur l'intérêt des créances, l'impossibilité était apparue d'infliger de nouvelles surcharges à l'impôt direct, à moins d'en rendre le fardeau véritablement écrasant pour la petite minorité sur laquelle se concentre actuellement presque tout son poids. Comme le Trésor qui avait à faire face à de grosses échéances, avait besoin de ressources immédiates et considérables, force était de s'adresser aux impôts indirects, en particulier au plus large et au plus productif d'entre eux, celui qui échappe le plus au reproche de progressivité à rebours : la taxe sur le chiffre d'affaires. Le Ministre des Finances, M. Doumer, avait tout d'abord eu l'idée de porter la taxe au taux, peut-être excessif, de 2,50 %, qui fut ensuite ramené à 2 %. Pour désarmer l'opposition il avait fallu d'ailleurs « maquiller » cette mesure et la présenter sous forme de création d'une taxe spéciale de 1,20 % sur les paiements, indépendante de la taxe sur le chiffre d'affaires maintenue à son ancien taux. C'était une complication inutile, puisque chaque affaire aurait supporté à la fois la taxe sur le chiffre d'affaires au taux de 1,30 % plus la nouvelle taxe sur les paiements au taux de 1,20 %. soit finalement, un impôt total de 2,50 %. C'était une complication fâcheuse car les deux

Source : BIU Cujas

taxes n'ayant pas le même mode de recouvrement, il aurait fallu astreindre les assujettis, en plus des formalités auxquelles ils étaient déjà tenus pour le chiffre d'affaires, aux formalités gênantes qu'exige le recouvrement de la taxe sur les paiements et qui avaient été pour beaucoup dans l'échec de l'ancienne taxe de la loi du 31 Décembre 1917. Le Ministère tomba sur cette question et après avoir perdu un temps précieux on se rendit compte, devant l'imminence d'une crise grave de trésorerie, qu'il était nécessaire de revenir aux solutions raisonnables, inconsidérément écartées tout d'abord.

Le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires est maintenu au taux de 1,30% pour les ventes au détail ou à la consommation sur place.

La loi du 4 Avril 1926, par son article 57, a donc relevé, du 1er Avril au 31 Décembre 1926, car on n'a pas voulu donner à cette mesure un aspect définitif, le taux de la taxe sur le chiffre d'affaires de 1,30 % à 2 %. dont 0,10 au profit des départements et des communes. Comme cependant les commerçants au détail, qui sont groupés dans des fédérations puissantes, avaient fait savoir qu'ils se refuseraient à toute augmentation d'impôts, on leur a donné satisfaction et introduit cette réserve que l'ancien taux de 1,30% resterait "applicable aux affaires de vente au détail ou à la consommation sur place". Cette dérogation que ne justifie d'ailleurs aucune considération théorique et qui est de nature à faire perdre des ressources importantes au Trésor, soulevait certaines difficultés d'application, puisqu'elle exigeait qu'on distinguât les affaires de détail, taxées à 1,30 % seulement, des autres catégories d'affaires, taxées au nouveau tarif de 2%.

Difficultés que soulève la distinction des affaires de détail des autres affaires.

En matière de législation des patentes, il avait déjà fallu se préoccuper pour le classement des différentes professions inscrites au Tableau A de la distinction entre les commerces de gros, de demi-gros et de détail. On avait défini "marchands en gros" ceux qui vendent principalement à d'autres marchands "marchands en demi-gros" ceux qui vendent habituellement aux détaillants et aux consommateurs "marchands au détail", ceux qui ne vendent habituellement qu'aux consommateurs. Toutefois la distinction adoptée en matière de patentes, ne pouvait pas être étendue,

Source : BIU Cujas

telle que, à la taxe sur le chiffre d'affaires, le législateur n'ayant pas dit, en effet, que ce seraient les "commerçants au détail", mais bien les affaires de détail qui seraient taxées à 1,30 %, de telle façon que les affaires de détail faites même par un marchand en demi-gros bénéficient aussi de ce tarif de faveur.

Faute de toute indication dans la loi, l'Administration a dû chercher elle même un criterium, qu'elle a fixé de la manière suivante dans l'importante instruction du 20 Avril 1926 (1) (parue au Journal Officiel du 25 Avril).

Le criterium de l'Administration.

L'Administration s'est inspirée de cette idée qu'il fallait, avant tout, interpréter l'intention du législateur; que ce que le législateur avait voulu, c'était en fait, exonérer les boutiquiers, les commerçants détaillants, dont il redoutait le mécontentement, que, par conséquent le criterium devait être établi de telle façon que leurs affaires fussent, autant que possible, seules à bénéficier du taux réduit de 1,30 %. Cela apparaissait d'autant plus facile que le législateur, contrairement à l'usage, n'avait pas assimilé dans l'article 57, les affaires de vente à la consommation aux affaires de vente au détail, sauf quand il s'agissait de consommation sur place. Puisqu'il n'avait pas dit que seraient taxées à 1,30 % seulement "les ventes au détail et à la consommation", il était possible d'exclure, le cas échéant, les ventes à la consommation du régime appliqué aux ventes au détail. Partant de là, l'Instruction a défini a contrario les ventes au détail en déterminant les caractères des ventes, qui ne doivent pas être considérées comme telles et qui sont passibles du taux de 2 % dit l'Instruction. "On considèrera comme n'étant pas des ventes au détail et étant, par suite, taxable à 2 %, les ventes effectuées par des industriels ou des commerçants, de produits ou marchandises destinés à être revendus soit en l'état, soit à être utilisés dans ou pour la fabrication de nouveaux produits ou marchandises destinés à la revente".

Sont donc exclues du tarif de 1,30 % les ventes qui ne sont pas faites à des particuliers,

(1) Cette instruction contient le commentaire de toutes les dispositions de la loi du 4 avril sur la taxe sur le chiffre d'affaires, à l'exception de celles relatives à la taxe d'exportation.

Source : BIU Cujas

c'est-à-dire toutes les ventes faites par un commerçant à un autre commerçant, soit que ce dernier achète les produits pour les revendre, soit (et c'est là qu'est le piège) qu'il les utilise dans ou pour ses fabrications. Par exemple, un fabricant de fil vend du fil à un mercier, un fabricant de fil le vend à un tisseur qui l'emploie à faire de la toile; un marchand de matières colorantes les vend à un tisseur qui s'en sert pour teindre ses tissus; dans ces trois cas, l'affaire n'est pas une vente au détail, le tarif applicable est celui de 2 %.

Mais voici un autre exemple, que l'Instruction donne également: celui d'un marchand de machines-outils, qui vend une machine à un fabricant, qui en a besoin pour son usine. Cette vente non plus, dit l'Administration n'est pas une vente au détail, car elle porte sur un produit "destiné à être utilisé pour la fabrication d'autres produits"; c'est donc une opération taxable à 2 %.

objections que soulève ce criterium.

Le criterium de l'Administration ne soulève pas d'objections pour le premier groupe d'exemples cités. On peut très légitimement considérer, en effet, comme des ventes en gros les ventes faites à un commerçant qui achète en vue de revendre le produit, soit tel qu'il l'a acheté (fil du mercier) soit après l'avoir transformé (toile), soit après l'avoir mélangé avec d'autres produits (matières colorantes imprégnées dans le tissu). Au contraire, il comporte les objections les plus graves, appliqué au cas de la vente d'une machine-outil que le manufacturier qui l'a achetée utilise dans sa fabrique.

Il est contraire à tous les usages de considérer comme vente en gros (car une vente qui n'est pas au détail est nécessairement une vente en gros, à moins de bouleverser toutes les notions admises) une vente à la consommation. Est vente en gros la vente faite par un constructeur de machines-outils à un marchand d'outillage industriel; mais ne saurait être réputée telle la vente faite à un industriel qui ne revend la machine achetée, ni en l'état, ni transformée, et qui s'en sert comme consommateur.

La prétention de l'Administration sur ce point, qui donnera d'ailleurs certainement

Source : BIU Cujas

naissance à des procès, conduirait à cette conséquence assez singulière que les spécialistes qui vendent de l'outillage à usage purement industriel, machines-outils, engrenages, courroies, seraient commerçants du gros par nature et ne pourraient jamais faire d'affaires au détail, sauf dans le cas, tout à fait exceptionnel, où ils vendraient un tour ou une machine outil à un particulier qui l'installerait dans un atelier d'amateur. La vente d'un marteau à un industriel, qui l'emploie dans sa fabrique serait une vente en gros imposable à 2 % ! Elle serait vente au détail, imposable à 1,30 %, faite à un particulier qui s'en sert pour accrocher des cadres dans son appartement.

Ce qui, du reste, résoudra pratiquement un certain nombre de difficultés, c'est l'impossibilité où l'Administration sera d'éviter la fraude et d'empêcher le contribuable de classer comme ventes au détail des opérations qui auraient dû être taxées à 2 %. L'Instruction énonce, en effet, que c'est l'intéressé, lui-même, qui devra faire la ventilation dans son relevé ; elle ne prévoit aucune justification à fournir, et d'ailleurs on ne voit guère celles qu'elle pourrait exiger. En effet, s'il est possible, à la rigueur, lorsqu'on détaxe les affaires de gros, comme c'est le cas en matière de taxe de luxe, de réclamer des justifications, parce que l'affaire est traitée avec un client connu du vendeur, et donne lieu généralement à l'établissement d'une facture, on ne peut, quand il s'agit d'affaires au détail, de ventes par petites quantités à des passants, qui payent comptant, sans facture, sans adresse, demander aucune pièce justificative de l'opération.

Pour les affaires autres que les affaires de détail, la taxe de 2 % est d'ailleurs applicable aux affaires d'importation aussi bien qu'aux affaires intérieures.

Restent maintenues au taux de 1,30 % :
1° les affaires de vente au détail telles qu'elles sont définies par l'Instruction.
2° les ventes à la consommation sur place auxquelles l'article 32 de la loi du 29 Avril 1926, suppléant à une lacune de la loi du 4 Avril, a ajouté les affaires de logement, dans les établissements

Source : BIU Cujas

non classés comme établissements de luxe.

Les ventes à la consommation sur place doivent s'entendre, suivant la terminologie en usage, des affaires portant exclusivement sur la fourniture d'aliments ou de boissons (V. supra p. 225)

3°- Demeurent également au tarif de 1, 30 % les affaires des entreprises de journaux, dans la mesure où ces affaires ne bénéficient pas de l'exemption totale de l'art. 13 de la loi du 31 Juillet 1920, c'est-à-dire, par exemple, les affaires de publicité. (V. supra p. 159 et suiv.)

Les affaires portant sur le lait naturel sont exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires.

Enfin l'art. 57 a créé un nouveau cas d'exonération totale de la taxe sur le chiffre d'affaires, tant pour les affaires d'importation que pour les affaires intérieures, et qui est à ajouter à la catégorie des exemptions introduites en faveur des consommateurs (V. supra p. 149). Le lait livré pour l'alimentation à l'état naturel est affranchi de toute taxe. Par lait naturel, on entend le lait, même stérilisé ou peptonisé, sans concentration; le lait concentré acquitte donc la taxe dans les conditions ordinaires, c'est-à-dire au taux de 2 %, ou au taux de 1, 30 % s'il s'agit de ventes au détail.

Augmentation du tarif de la taxe pour les fournisseurs de services et les intermédiaires

Tout ce qui on vient d'exposer s'applique aussi aux "vendeurs de choses". On se rappelle (V. supra p. 164 et suiv.) que la loi de 1920 a distingué les assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires en deux groupes: "les vendeurs de choses" et ceux qu'on désigne par abréviation sous le nom de "fournisseurs de services" ou d'"intermédiaires". D'après la loi de 1920 le taux de la taxe était le même pour les deux catégories, soit 1, 30 % depuis l'établissement du double décime. Il y avait seulement entre elles cette différence que leur chiffre d'affaires n'était pas calculé de la même façon. Pour la catégorie des vendeurs de choses, le chiffre d'affaires était le montant total des ventes effectivement et définitivement réalisées; pour les intermédiaires et fournisseurs de services, le chiffre d'affaires était le montant des "courtages, commissions, remises, salaires, intérêts, escomptes, agios et autres profits définitivement acquis". Le législateur a estimé que, du moment que l'on augmentait la taxe sur le chiffre d'affaires, il était légitime d'infliger

Source : BIU Cujas

une surtaxe particulière à ceux qui l'acquittent en qualité d'intermédiaires, parce que leur chiffre d'affaires est en général, bénéfice pour sa presque totalité et, seulement pour une petite fraction, remboursement de frais généraux, tandis que le chiffre d'affaires des vendeurs de choses ne représente du bénéfice que pour une petite fraction, tout le reste étant remboursement du prix de revient de la marchandise et des frais généraux. Ce raisonnement était d'ailleurs fallacieux car la taxe sur le chiffre d'affaires n'est pas une taxe sur les bénéfices (v. supra p. 164), et que, de plus, elle reste finalement à la charge, non pas du redevable, mais du client, de sorte qu'en réalité, en surimposant l'intermédiaire, on ne réduit pas son bénéfice mais on augmente la dépense de celui qui recourt à ses services.

Cette idée d'augmenter l'impôt des intermédiaires paraissait du reste d'autant plus séduisante que les "intermédiaires" n'ont pas très bonne presse à l'heure actuelle, de plus l'art. 62, n° 2, de la loi du 25 Juin 1920, visait les banquiers, les escompteurs, les commissions, les remises, voire même les agios, toutes catégories de personnes ou de profits suspectes aux yeux des partis avancés. Aussi la taxe sur le chiffre d'affaires a-t-elle été portée pour les intermédiaires et fournisseurs de services visés par l'art. 62 n° 2 de la loi du 25 Juin 1920, à 2,50 % alors qu'elle n'est que de 2 % pour les vendeurs de choses (loi du 4 avril 1926 art. 58).

Malheureusement, lorsqu'on parle de "vendeurs de choses", ou "d'intermédiaires", on se sert de locutions abrégées; en réalité, il n'y a pas, dans le groupe des intermédiaires, que des intermédiaires, il y a aussi des fournisseurs de services de toutes sortes, si bien que l'élévation du taux de l'impôt à 2,50 % atteint, non seulement les intermédiaires proprement dits, les banquiers et les grosses maisons de commission, mais encore un certain nombre de petits contribuables, auxquels le législateur, très certainement, n'aurait voulu faire nulle peine, même légère, comme les coiffeurs, loueurs de bicyclettes, les cabinets de lecture, les exploitants de bains, etc. Pour la plupart de ces contribuables,

Source : BIU Cujas

le raisonnement d'après lequel leur chiffre d'affaires constituerait en presque totalité du bénéfice n'est d'ailleurs même pas exact, car il représente, pour une large partie, le remboursement des salaires de leur personnel.

Questions soulevées par la différence des taux établis entre les deux catégories d'assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires.

De plus, la différence de taux introduite entre les deux catégories d'assujettis soulève des questions nouvelles et délicates. Antérieurement, il y avait des cas où l'on avait grand intérêt à distinguer exactement la catégorie à laquelle appartenait le contribuable, parce que le chiffre d'affaires n'était pas calculé de la même façon, suivant le cas. Ainsi, le chiffre d'affaires d'un commerçant qui vendait pour son compte 500 000 Frs de marchandises, était de 500 000 Frs, si ce commerçant agissait pour le compte d'autrui, en qualité de commissionnaire, et vendait ces 500 000 Frs de marchandises, moyennant une commission de 10 %, son chiffre d'affaires était de 50 000 Frs. Toutefois, comme le taux était uniforme pour les deux catégories (1,30 %), il n'y avait plus intérêt à cette distinction, lorsque le chiffre d'affaire imposable demeurait le même, soit que le contribuable fut considéré comme vendeur de choses, soit qu'il fut considéré comme fournisseur de services.

Soit, par exemple, un entrepreneur, qui construisait pour le compte d'un particulier une maison de 200 000 Frs ; il était considéré – et devait l'être normalement, en sa qualité de loueur d'ouvrage – comme fournisseur de services et taxé comme tel sur sa rémunération totale de 200 000 Frs. On aurait adopté une règle différente et dit qu'on distinguerait dans son opération la fourniture de matériaux s'élevant à 100 000 Frs. et le travail d'exécution s'élevant à une somme égale, que le résultat fiscal n'eût pas été modifié. Peu importait qu'il fut taxé à 1,30 % sur 200 000 Frs ou sur 2 fois 100 000 Frs. La distinction avait même ici si peu d'importance que l'Administration n'y regardait pas de trop près et admettait au forfait jusqu'à 200 000 Frs les entrepreneurs qui fournissaient des matériaux, bien

Source : BIU Cujas

que strictement le maximum au-delà duquel on ne peut obtenir le forfait soit de 40 000 Frs seulement pour les fournisseurs de services. (V. supra p. 275)

Avec la différenciation des taux, il en va tout autrement ; l'entrepreneur n'est pas un vendeur de choses, et avec la meilleure volonté du monde, on ne peut pas le considérer comme un marchand de maisons toutes faites. C'est un loueur d'ouvrage taxable à 2,50 % sur la totalité des 200 000 Frs qu'il touche. N'empêche, que, sur ces 200 000 Frs il y en a peut être 100 000 qui s'appliquent à la fourniture de matériaux, fourniture qui aurait été taxée seulement à 2 %, voire même à 1 f. 30 % si elle avait fait l'objet d'une vente distincte. Comment éviter cette injustice?

Il y a un premier moyen, qui n'est guère pratique et qu'on ne cite qu'à titre de curiosité, de même qu'on évite d'acheter des pneus de rechange, quand on fait emplette d'une automobile, pour ne pas avoir à payer sur eux la taxe de luxe sur les accessoires, de même l'entrepreneur pourrait traiter pour la construction d'une maison, sans portes, sans croisées, sans ferrures, sans cheminées, etc. toutes ces fournitures de choses faisant ensuite l'objet d'un contrat distinct qui comporterait l'application de la taxe seulement au taux de 1,30 %. Le mieux serait d'étudier dans les milieux intéressés quelles modifications on peut apporter aux types de contrats en usage de façon à séparer ce qui est vente de matériaux et ce qui est fourniture de services de main d'œuvre et d'exécution, chaque opération étant présentée comme affaire distincte et ayant son prix propre.

Le cas des entrepreneurs de travaux n'est d'ailleurs pas le seul susceptible d'entraîner des complications. Soit un emballeur qui vend une caisse à un particulier pour 25 Frs. C'est une vente au détail taxable à 1,30 %. Il se charge moyennant 50 Frs d'un emballage pour lequel il fournit la caisse C'est une fourniture de services, taxable à 2,50 % sur le montant des 50 Frs. Il commence par vendre la caisse pour 25 Frs, se charge ensuite pour 25 Frs, d'y emballer des objets : la vente est taxable à 1,30 ; l'emballage à 2,50

Source : BIU Cujas

La loi du 4 Avril a admis une exception à l'application aux intermédiaires et fournisseurs de services du tarif de 2,50 %

Exception à la taxe de 2,50% applicable aux intermédiaires, en faveur des façonniers.

Elle concerne les façonniers pour lesquels est maintenu le taux de droit commun de 2% à condition qu'ils n'emploient pas plus de 3 ouvriers ou employés.

Le terme "façonnier" a ici un sens général et non le sens restrictif qu'il a dans l'art. 10 de la loi du 30 juin 1923 (v. supra p. 141 et suiv.). Les façonniers visés par la loi du 30 juin 1923 et qui sont imposés, non à la cédule des bénéfices industriels et commerciaux, mais à la cédule des salaires (ce qui leur évite le paiement de la taxe sur le chiffre d'affaires), sont ceux qui n'utilisent d'autre concours que les membres de leur famille et qui travaillent exclusivement pour des fabricants ou des commerçants. La disposition nouvelle profite à tous les façonniers indistinctement, soit qu'ils travaillent pour des commerçants, soit qu'ils travaillent pour le compte de simples particuliers, pourvu que leur travail s'applique à une matière qui leur a été confiée et qu'ils ne fournissent que la main d'œuvre. L'Administration admet d'ailleurs que le chiffre de 3 employés doit être entendu, compte non tenu des membres de la famille visés par l'article 10 de la loi du 30 juin 1923, enfin elle admet également que le bénéfice de la nouvelle disposition ne sera pas perdu du fait que, par exception et accidentellement, le façonnier, dans un moment de presse, prendrait un auxiliaire de plus (Instruction du 20 avril 1926).

Signalons en même temps à propos du régime des façonniers une autre disposition contenue dans l'article 59 de la loi du 4 Avril.

En vertu de l'article 10 de la loi du 30 juin 1923 le façonnier ou l'artisan, lorsqu'il ne travaille qu'avec les membres de sa famille et avec le concours

Source : BIU Cujas

d'un apprenti de moins de 18 ans et d'un compagnon, n'est pas imposé à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux ; il est taxé à la cédule des traitements et salaires en partant, exonéré de la taxe sur le chiffre d'affaires. Toutefois, lorsque il ne remplissait pas rigoureusement ces conditions et qu'au lieu d'employer un ouvrier, il était associé avec une autre personne, fut-elle un des membres de sa famille, le compagnon qui travaillait précédemment avec lui, le bénéfice de cette dérogation lui était refusé (v. supr. p. 143) La loi du 4 avril 1926, dans son article 59, a mis fin à cette anomalie ; il n'y aura plus à distinguer, suivant que l'artisan, le façonnier ou l'ouvrier travaille à titre individuel ou en association ou en communauté d'intérêts avec les personnes dont le concours est autorisé. Comme cette disposition est introduite par la législature à titre interprétatif, elle donnera droit à restitution du trop perçu à tous les façonniers ou artisans, qui ont été indûment cotisés à l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux et assujettis à la taxe sur le chiffre d'affaires, et cela depuis la mise en application du régime de la loi du 30 juin 1923 c'est à dire depuis le 1er janvier 1920, pour les façonniers et depuis le 1er janvier 1922 pour les artisans (v. supr. p. 142)

Il y a donc maintenant trois régimes différents, rien que pour les façonniers : 1° les façonniers, qui remplissent les conditions voulues pour bénéficier de la loi de 1923, étant imposés à la cédule des traitements et salaires, ne paient pas la taxe sur le chiffre d'affaires ; 2° les façonniers, qui ne peuvent invoquer ce bénéfice et qui n'occupent cependant pas plus de 3 employés ou ouvriers, sont taxés à 2 %, en vertu de l'article 59 de la loi du 4 avril 1926. Enfin, les façonniers qui ont plus de trois

Source : BIU Cujas

ouvriers sont taxés au tarif général des intermédiaires, à 2,50 %.

. révision des tarifs applicables à différentes catégories d'affaires spéciales.

L'élévation du tarif de droit commun à 2 %, sauf pour les affaires de détail, a entraîné la nécessité de réviser corrélativement les tarifs applicables à différentes catégories d'affaires spéciales, et le législateur en a profité pour modifier leurs régimes, à différents points de vue.

En principe, la taxe de luxe sur les ventes d'objets n'est pas modifiée et reste fixée au tarif de 12 % (supr. p. 214); mais la taxe sur les établissements de luxe (supr. p. 224) est portée, suivant la catégorie à laquelle ils appartiennent, de 3,60 % à 4 %, ou de 12 à 15 % (art. 57).

. impôt nouveau sur les articles de parfumerie.

La taxe de luxe est supprimée et remplacée par un impôt nouveau, en ce qui concerne les articles de parfumerie (art. 55). La plupart de ces articles étaient soumis à la taxe de luxe (supr. p. 221 et 222) et donnaient lieu à des fraudes considérables. Ces fraudes étaient rares dans les grandes maisons de parfumerie, mais il était impossible de les éviter chez les droguistes, chez les merciers et les épiciers, surtout pour les articles du tableau B qui ne doivent la taxe de luxe qu'à partir d'un certain prix de vente. En conséquence l'article 55 de la loi du 4 avril 1926 a supprimé la taxe de luxe sur les articles de parfumerie et a institué à sa place une taxe à la fabrication ou à l'importation, analogue à l'impôt sur les produits pharmaceutiques, et qui porte sur tous les articles, sauf les savons d'un prix de 3 f au maximum.

Cette taxe est une taxe graduée qui comprend douze échelons. Pour les produits vendus moins de 0 f, 55, elle est de 0 f.05; pour ceux vendus de 0 f.45 à 1 f, de 0 f.10; etc...; pour les produits vendus de 9 f.05 à 10 f de 1 f.20; pour les

Source : BIU Cujas

produits supérieurs à 10 francs, de 0 F 60 par 5 francs ou fraction de 5 francs. Les fabricants ou importateurs acquittent l'impôt par apposition de vignettes, comme pour les produits pharmaceutiques. La loi prévoit, pour eux, la possibilité d'être autorisés à ne pas faire emploi des vignettes et à payer l'impôt mensuellement au taux de 12 %, sur le montant total des livraisons, moyennant l'engagement d'ouvrir aux agents l'accès de leurs locaux et de leur présenter toute leur comptabilité. L'Administration semble d'ailleurs peu disposée à accorder cette autorisation.

Comme cette nouvelle taxe remplace la taxe de luxe, mais non la taxe sur le chiffre d'affaires, toutes les affaires de parfumerie, autres que celles des fabricants ou des importateurs, acquittent la taxe sur le chiffre d'affaires dans les conditions ordinaires; c'est-à-dire au tarif de 2 % ou de 1.30 % suivant qu'il s'agit de ventes en gros ou de ventes au détail.

Difficulté d'application relative au prix sur lequel la taxe sera perçue.

Il y a d'ailleurs pour l'application de ce régime une difficulté que le législateur n'a pas prévue. La taxe, qui est payée par le fabricant ou l'importateur, est basée sur le prix de détail, c'est à dire sur le prix qui sera pratiqué par leur acheteur et que souvent ils ne connaissent pas, de sorte qu'il est impossible de calculer l'impôt. L'Instruction concernant la parfumerie n'a pas encore paru, mais il est vraisemblable qu'elle adoptera un système de fortune, et qu'elle décidera que le prix de détail sur lequel sera perçu la taxe sera le prix de gros majoré de 50 %.

Modification apportée au régime de taxe sur les automobiles.

Le régime des automobiles (v. supra p. 245 et suivantes) a été également l'objet d'une modification. Jusqu'ici, le fait que les voitures destinées au transport de marchandises n'acquittaient pas

Source : BIU Cujas

la taxe de luxe, qui était perçue uniquement sur les voitures destinées au transport des personnes, soulevait des difficultés et des contestations à peu près inextricables, lorsque le propriétaire d'une voiture à marchandises l'employait accidentellement au transport des personnes. La loi du 13 juillet 1925, par ses articles 93 et 94 (v. supr. p. 252), avait cherché à remédier à cet inconvénient, sans y réussir ; l'article 29 de la loi du 29 avril 1926 a créé une catégorie spéciale à 6 %, dans le tarif de la taxe de luxe, pour "les automobiles neuves, aménagées pour le transport des marchandises, mais que l'acheteur de la voiture déclare vouloir éventuellement et concurremment utiliser au transport des personnes, leurs châssis, carrosseries garnitures et accessoires livrés avec le véhicule". Ce taux de 6 % est également applicable aux importateurs desdits objets neufs ou usagés.

Modification des permis de circulation pour les automobiles.

Le régime des permis de circulation a été modifié en conséquence. La loi de 1925 avait créé un permis pour les voitures destinées au transport des personnes qui avaient acquitté la taxe de 12 %, et un permis différent pour celles à usage de marchandises qui n'avaient acquitté que la taxe au taux ordinaire, et qui excluait la possibilité de s'en servir pour le transport habituel des personnes, la question de savoir si un transport était habituel ou exceptionnel soulevant d'ailleurs de continuelles difficultés entre la régie et les intéressés. La loi du 29 avril 1926 y a substitué un permis n° 1, pour les voitures qui ont acquitté la taxe de 12 % ou celle de 6 % et un permis n° 2, pour toutes les autres voitures, permis qui n'autorise aucun transport de personnes, même occasionnel. Le fait de trouver une personne transportée dans une voiture munie du permis n° 2 établit par lui-même la contravention.

Source : BIU Cujas

Signalons également que le prix-limite, à partir duquel commence l'application de la taxe de luxe pour les motocyclettes les sidecars et similaires a été porté à 7.500 francs (v. supr. p. 247)

Modifications concernant la taxe de luxe sur les spiritueux.

En ce qui concerne la taxe de luxe de 30 % sur les spiritueux (v. supr. p. 231 et suivantes), on a donné plus haut à propos du régime de l'alcool, quelques indications sur la réforme effectuée par l'article 30 de la loi du 4 avril 1926. Jusque là, la taxe de luxe était applicable aux ventes faites "par les producteurs ou les négociants en gros, soit aux débitants, soit directement aux consommateurs," la taxe de luxe n'était donc pas dûe sur les spiritueux donnés en cadeau, parce qu'il n'y avait pas de vente, sur les quantités constatées au compte des marchands en gros, sur les quantités consommées par les producteurs, (supr. p. 233. La taxe était dûe sur les consommations du négociant en gros), sur les ventes effectuées par un simple particulier, qui n'était ni producteur, ni négociant en gros. L'article 30 de la loi du 4 avril 1926 a édicté que dorénavant la taxe de luxe de 30 % sur les spiritueux serait perçue dans tous les cas où est exigé le droit de consommation ce qui la rend applicable à tous les cas que l'on vient de citer, puisqu'ils donnent ouverture à la perception du droit de consommation. Cependant, comme parmi les contribuables atteints se trouvaient les bouilleurs de cru pour les quantités qu'ils consomment sur place, l'article 25 de la loi du 29 avril 1926 a modifié sur ce point la règle de la loi du 4 avril 1926, et décidé que la taxe de 30 % ne serait pas applicable "aux quantités d'alcool, réservées par les producteurs récoltants pour leur propre consommation". La situation des bouilleurs de cru au regard de la taxe de luxe reste donc la même que précédemment, sauf qu'ils la subiront sur les eaux de vie qu'ils donnent à

Source : BIU Cujas

alors qu'elle ne doit l'être qu'une seule.

L'énumération des engrais placés sous ce régime est limitative. L'Administration en a tiré dans l'instruction du 20 avril, deux conséquences, dont l'une est éminemment discutable et dont l'autre est fondée.

Tout d'abord, lorsqu'il s'agit d'engrais composés obtenus par le mélange des différents produits exemptés, ces engrais composés, n'ayant pas été visés par la loi, ne bénéficient pas du régime de l'article 60; ils paieront donc la taxe sur le chiffre d'affaires sur le pied de 2 % ou de 1.30 %, suivant les cas; sans préjudice de la taxe de production, de 3,50 %, qu'ont acquittée les produits entrant dans leur composition. C'est là une thèse très contestable, car si les sels de potasse et les superphosphates par exemple, sont placés sous le régime de la taxe à la production et exonérés pour le reste de la taxe sur le chiffre d'affaires, il semble logique que le produit: "potasse plus superphosphate" soit placé sous le même régime! On conçoit mal que la potasse et le superphosphate ne payant pas la taxe sur le chiffre d'affaires, quand ils sont dans des sacs distincts la doivent quand ils sont dans le même sac.

D'après l'Administration, échappent également et à plus forte raison au régime nouveau les engrais composés dans lesquels entrent des substances autres que celles visées par la loi: par exemple, les superphosphates additionnés de noir de fumée ou mélangés avec de la poudre de sang desséché. Ici la solution de l'Administration est d'autant plus admissible, qu'il faudrait autrement procéder à des ventilations et à des contrôles pratiquement impossibles. Quoi qu'il en soit le résultat obtenu, c'est la création d'une véritable surtaxe sur la plupart des engrais, puisque les

Source : BIU Cujas

engrais composés supporteront indépendamment de la taxe sur le chiffre d'affaires à 2% ou 1,30% la taxe à la production ou à l'importation de 3,50% qui a frappé tout ou partie de leurs éléments composants, c'est-à-dire que le poids de la taxe à la production s'ajoutera pour eux, dans une mesure plus ou moins large, au poids de la taxe sur le chiffre d'affaires. C'est là un des nombreux mécomptes auxquels on peut s'attendre avec le procédé de la taxe à la production (v. supr. p. 338 et suivantes).

Il y a une autre complication. Du moment qu'on substitue à la cascade des taxes sur le chiffre d'affaires perçues aux différents échelons de vente une taxe unique à la production, il faut supprimer la taxe sur le chiffre d'affaires, non seulement sur les affaires qui suivent la production, mais encore sur les affaires qui la précèdent. C'est ce qu'a fait le législateur, en décidant que seraient "exonérées de la taxe sur le chiffre d'affaires, les ventes de phosphates, de pyrites servant à la fabrication des superphosphates"; d'où la nécessité d'une réglementation extrêmement compliquée établie par l'Instruction du 20 avril. On doit à cet égard distinguer les affaires intérieures et les affaires d'importation. S'il s'agit d'affaires intérieures, le vendeur qui tiendra un registre spécial pour cette catégorie d'opérations, se fera remettre par son acheteur une attestation en double exemplaire, par laquelle ce dernier s'engagera à payer la taxe de 2% si les quantités livrées en franchise de la taxe sur le chiffre d'affaires n'ont pas été utilisées à la fabrication de superphosphates. Le service des contributions indirectes du lieu où se trouve l'usine du fabricant-acheteur, vérifiera l'emploi des matières et constatera si elles ont servi, à cette fabrica-

Source : BIU Cujas

tion, en se basant sur un rendement forfaitaire et en admettant que la production de 100 kilogr. de superphosphate exige 30 kg. de pyrites ou 58 kg. de phosphates simples ou 100 kg. d'os.

Quant aux importations, l'importateur devra adresser à la douane une demande d'exonération, visée par le Service des contributions indirectes, en fournissant également l'engagement d'employer les matières importées à la fabrication de superphosphates ou d'acquitter la taxe de 2% sur les quantités dont il ne ferait pas emploi. Mais, autre complication: quand l'importateur fait venir des pyrites, des os, ou des phosphates, très souvent il ne sait pas exactement l'emploi qu'il en fera. Dans ce cas, il bénéficiera provisoirement de la franchise pour le tout et on lui réclamera ensuite par voie de rappel, le paiement de la taxe de 2%, pour les quantités que le service constatera n'avoir pas été transformées en superphosphates dans l'usine. Comme c'est le service des contributions indirectes qui contrôle l'usine et que c'est la Douane qui perçoit la taxe à l'importation, il faudra que la Régie avise la Douane pour qu'elle fasse le rappel. Comment ne pas souligner, au passage les étranges méthodes de législation actuelles, qui obligent pour suppléer à la carence du texte, à régler le régime de l'impôt par voie de simples circulaires administratives et qui amènent les services à faire eux-mêmes, à leur guise et de leur propre autorité, les modalités d'assiette et de recouvrement, à instituer des taux de rendement légal, voire même comme en l'espèce à transférer à l'acheteur le paiement d'une taxe que la loi met à la charge du vendeur.

La taxe à l'exportation.

L'institution d'une taxe à l'exportation est également une des innovations de la loi du 4 avril 1926. Son article 54

Source : BIU Cujas

a abrogé l'immunité fiscale dont bénéficiaient les affaires d'exportation, en vertu du troisième paragraphe de l'article 72 de la loi du 25 juin 1920 (v. supra p. 131 et suivantes).

Désormais, les affaires d'exportation seront frappées au profit de l'État d'une taxe de 0.20 % au minimum et de 1.30 % au maximum, avec possibilité d'échelons intermédiaires sur la valeur des marchandises, prises à l'usine ou au magasin, c'est-à-dire déduction faite de tous frais supplémentaires (notamment des frais de transport, etc...) Le montant de la taxe variera, suivant qu'il s'agit de matières premières, de produits semi-ouvrés, de produits finis, d'articles de luxe, ou de marchandises, qui n'étant pas reçues au bénéfice de l'admission temporaire, sont confectionnées avec plus ou moins de matières apportées de l'étranger. La taxe en question n'est applicable ni aux produits agricoles, ni aux produits horticoles. Un décret rendu sur la proposition du Ministre du Commerce et après avis du Comité des Arts et Manufactures, et qui sera soumis dans le délai d'un mois à la ratification du Parlement, fixera les tarifs afférents à ces différentes catégories. Pourront d'ailleurs être dispensées de toutes taxes les marchandises considérées comme ne pouvant les supporter.

L'exonération est maintenue 1° pour les produits à destination de l'Algérie, des colonies, des pays de protectorat et de mandat; 2° pour les marchandises en emballages admis au bénéfice du retour, 3° pour les produits réexportés en apurement d'un acquit-à-caution, 4° pour les affaires conclues, moyennant un prix ferme avant le 4 avril 1926, si les marchandises passent la frontière dans le délai de six mois.

Le décret qui devait être rendu dans le mois de la promulgation de la

Source : BIU Cujas

loi, n'est pas encore paru au 8 mai, ce qui met les exportateurs dans l'impossibilité d'accepter des commandes sur des bases précises, puisqu'ils ne savent pas encore le taux de l'impôt qui leur sera applicable. Ce décret d'ailleurs ne modifiera sans doute, pas grand chose à la réglementation antérieure des affaires d'exportation (v. supr. p. 194); elle était nécessaire pour éviter les fraudes quand elles bénéficiaient d'une franchise complète, elle reste nécessaire puisque ces affaires bénéficieront d'un tarif inférieur à celui des affaires intérieures.

Date d'application des nouvelles dispositions.

Sauf mesures de dispositions contraires les nouveaux tarifs de la loi du 4 avril 1926 sont applicables à partir du 1er avril 1926. Toutefois le nouveau régime de la parfumerie n'entrera en vigueur qu'à une date qui sera fixée par décret (art. 55). D'autre part, les anciens taux de 1.30 % pour la taxe ordinaire sur le chiffre d'affaires, et de 1,80 % pour la taxe sur les charbons seront maintenus pour les affaires conclues, moyennant bulle forme, avant le 31 mars 1926, mais seulement dans la mesure où les marchandises auront été livrées ou les services exécutés avant le 30 juin 1926. (art. 57) ainsi que pour les marchandises importées que l'on certifiera avoir été expédiées directement pour la France, avant le 4 avril 1926 lorsqu'elles auront été immédiatement déclarées pour la consommation (loi du 29 avril 1926. art. 32)

Pour la taxe d'exportation, on a signalé plus haut les conditions d'exonération des affaires conclues avant le 4 avril.

Enfin l'article 31 de la loi du 29 avril 1926 dispose que les cokes fabriqués avec des charbons déjà en stock au 1er octobre 1925, qui avaient acquitté la taxe de 1.30, ne supporteront que la différence entre la taxe de 1.30 perçue sur le charbon et la taxe de 1.80, compte tenu d'un coefficient normal de transformation.

Source : BIU Cujas

Conclusion. L'augmentation de la taxe sur le chiffre d'affaires, réalisée par la loi du 4 avril 1926, était une mesure nécessaire de salut financier. Il est toutefois à regretter que le législateur ait, à cette occasion, multiplié les dérogations et les régimes d'exception, et, sous prétexte d'améliorer l'impôt l'ait compliqué au point d'en compromettre la bonne application et d'en aggraver l'impopularité.

Bien que soulevant déjà de nombreuses difficultés de détail, la taxe sur le chiffre d'affaires était du moins, dans son principe, un impôt très simple : une taxe d'un taux uniforme devait frapper toutes les affaires, sauf un petit nombre de catégories exemptées et sous réserve d'un tarif spécial pour les affaires de luxe. Nous avons dit (v. supr. p. 326) que les formalités exigées des assujettis étaient, en somme, assez faciles à remplir et ne justifiaient pas les protestations qu'elles ont suscitées. Ce sont là des témoignages que l'on hésite à rendre à la taxe, telle qu'elle est sortie de la loi du 4 avril dernier. Elle donnera lieu à des liquidations inextricables et fera, de la confection du relevé mensuel un pensum des plus laborieux pour les redevables. Laissons de côté la difficulté qu'il y a maintenant pour le contribuable, et même pour l'Administration, à s'y retrouver parmi les affaires qui paient l'impôt et toutes celles qui ne paient pas : le fromage paie ; le lait ne paie pas ; la galantine paie ; le jambon ne paie pas ; le charbon ne paie qu'à la production, le bois sur toutes les ventes ; le thé ou le café ne paient qu'à l'importation, le cacao [illegible] toutes les ventes etc.

Passons simplement le cas d'un commerçant moyen, dont le commerce n'offre rien de spécial. Il lui faut maintenant distinguer :

a) les ventes à des commerçants, non considérées comme ventes au détail.. tarif : 2 %

b) les ventes à des particuliers " = 1.30 %

Source : BIU Cujas

c) les ventes d'objets de luxe. tarif: 12%
d) les affaires en qualité d'intermédiaire ou de fournisseur de services. tarif: 2,5%
e) éventuellement, les ventes à l'exportation .... autant de tarifs que de catégories de marchandises

S'il s'agit d'un commerce d'alimentation où l'on peut consommer sur place, le relevé devra encore comprendre une rubrique de plus.

Enfin si l'on songe que les affaires de vendeurs de choses comportent aujourd'hui près d'une dizaine de régimes différents (régime de droit commun, automobiles, spiritueux, parfumerie, charbons, viande de boucherie, thé et café, engrais ...) que dans la catégorie des affaires des intermédiaires et fournisseurs de services, il y a trois régimes, rien que pour les façonniers, on ne peut se défendre de penser aux "Aides" d'avant la Révolution et à ces amoncellements de réglementations innombrables et disparates sous le poids desquels sont morts les impôts indirects de l'Ancienne Monarchie.

Fin.

"Les Cours de Droit"
3, Place de la Sorbonne
RÉPÉTITIONS ÉCRITES ET ORALES
L

Source : BIU Cujas