

Bénéfices non commerciaux

86 AMR sur Saint Yves ?

À PROPOS DE CE, PLÉN. FISC., 23 DÉC. 2013, UGUEN

Par

Pierre-Olivier SUR,

bâtonnier du Barreau de Paris

et

Jérôme TUROT,

avocat à la cour

« La renommée d'Yves Hélorly de Kermartin est mondiale. Le 19 mai 1947, le sixième centenaire de sa canonisation par Clément VI, le 19 mai 1347, attirait à Tréguier, où la cathédrale garde son tombeau et ses reliques, cent mille pèlerins de toute nation et de toute langue, deux cardinaux, le nonce apostolique, de nombreux archevêques et évêques, des centaines de prêtres, les représentants officiels du gouvernement français et de plusieurs gouvernements étrangers, les délégués des universités, des barreaux de France, de Belgique, de Hollande, du Luxembourg, d'Angleterre, des États-Unis... Cet invraisemblable triomphe de Saint-Yves est la suite et le prélude à beaucoup d'autres, preuve de l'extraordinaire survie, depuis plus de 600 ans, de la mémoire de cet avocat des pauvres, des veuves et des orphelins, providence de tous les nécessiteux »

Diocèse de Quimper et Léon, 1947

Saint Yves, patron des avocats, qui défendait gratuitement les pauvres, aurait-il à craindre, s'il vivait à notre époque, des redressements fiscaux à répétition ?

En effet, certains vérificateurs considèrent qu'une personne exerçant une profession libérale, avocat, médecin, ou bien notaire comme dans l'affaire que vient de juger le Conseil d'État (*V. Dr. fisc. 2014, n° 3, act. 35*), n'a le droit d'accorder une remise sur ses honoraires qu'à la condition d'obtenir une contrepartie, telle qu'un apport d'affaires, une publicité, une opération de relations publiques, ou encore un effet de « communication ». Le désintéressement est fiscalement réprimé. Celui qui fait l'effort de renoncer à des honoraires doit en faire un second qu'il n'avait pas prévu : payer des impôts sur les honoraires qu'il n'a pas reçus.

Certains vérificateurs sont allés jusqu'à reprocher à certains professionnels de réduire artificieusement leur bénéfice en fonction de considérations inavouables, telle que la volonté de réduire le revenu dans le seul but de bénéficier du plafonnement de l'ISF. Cette suspicion laisse perplexe : n'est-il pas plus simple pour ces avocats ou ces médecins soucieux avant tout de bénéficier du plafonnement de

l'ISF de réduire leur activité plutôt que de travailler *pro bono* ? L'Administration ne songerait tout de même pas à interdire aux contribuables passibles de l'ISF de travailler moins.

Dans le cas de l'affaire qui nous émeut, un notaire parisien a fait l'objet de redressements de la part d'un vérificateur qui n'avait pas admis les remises accordées sur ses émoluments. Ces remises avaient été accordées aux principaux clients de l'étude, mais aussi au personnel de l'étude, au personnel des sociétés clientes, à des confrères, et même tout simplement à des amis. Se fondant sur la théorie de l'acte anormal de gestion, le vérificateur avait regardé ces remises comme des libéralités non conformes à l'intérêt de l'entreprise, et les avait réintégréées aux recettes imposables.

Manifestement, le ministre a vu dans cette affaire l'occasion de faire juger que la théorie de l'acte anormal de gestion doit s'appliquer aux titulaires de BNC. Y est-il parvenu ?

La cour administrative d'appel de Paris avait résisté à cette offensive de l'administration fiscale : elle avait prononcé la décharge de ces impositions au motif très classique que : « compte tenu des conditions d'exercice de l'activité des contribuables dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, il n'appartient pas à l'Administration de réintégrer au résultat imposable de ces contribuables le montant des renoncements à recettes qu'ils ont consenties à leurs clients, au motif que, n'étant pas justifiées par une contrepartie ou par les usages de la profession concernée, ces renoncements à recettes constitueraient un acte anormal de gestion » (*CAA Paris, plén., 26 avr. 2011, n° 08PA04866, M. Uguen : Dr. fisc. 2011, n° 29, comm. 422, concl. A. Bernard, note Th. Jacquemont*).

En jugeant ainsi, la cour administrative d'appel de Paris avait montré son attachement à un principe très ancien, et qu'on croyait très solide. En effet, ce qui distingue fondamentalement le régime fiscal des bénéfices commerciaux (BNC) de celui des bénéfices industriels et commerciaux (BIC), c'est que la théorie de l'acte anormal de gestion est applicable aux commerçants alors qu'elle ne l'est pas aux professions libérales. Les professionnels libéraux, n'étant pas commerçants, ne sont pas tenus de monnayer leur art, et de fait il est traditionnel dans certaines professions de consacrer une partie

de son temps au « *pro bono* ». On sait qu'il existe notamment dans la profession d'avocat, et en particulier au barreau de Paris, une tradition très ancienne et toujours vivace selon laquelle chaque avocat doit consacrer une partie de son temps à des causes bénévoles. De nombreux avocats assurent des permanences de consultations gratuites, ou bien traitent dans leur cabinet des affaires pour lesquelles ils ne demandent aucun honoraire, ou bien des honoraires très réduits. Ils peuvent agir ainsi par dévouement envers des personnes démunies qui n'auraient pas le moyen de régler des honoraires, mais pas seulement : ils peuvent décider de travailler bénévolement, par exemple lorsqu'ils assistent des associations, des œuvres, ou des congrégations, ou encore tout simplement par confraternité ou par simple amitié, étant tout à fait libres par leur statut de fixer librement leurs honoraires.

Tout récemment, signe de son attachement à cette tradition, le Barreau de Paris, vient de remettre les prix de la deuxième édition des Trophées du Pro Bono dans les Salons de l'Hôtel de Ville : le jury, présidé par un ancien ministre, créateur du Samu social, a décerné cinq prix mettant à l'honneur les actions bénévoles les plus remarquables (ce n'est qu'une infime partie d'entre elles) des avocats parisiens.

L'administration fiscale a exercé un recours en cassation contre l'arrêt que nous venons d'évoquer de la cour administrative d'appel de Paris, et a soutenu devant le Conseil d'État ne pouvoir admettre que les professions libérales puissent discrétionnairement renoncer à percevoir des recettes. D'après cette administration, on ne peut tolérer que le contribuable soit autorisé à moduler sa base d'imposition comme il l'entend ; pourtant, ce contribuable ne module pas artificieusement sa base d'imposition, car ce sont ses revenus qu'il ampute avant tout, et la diminution de la base d'imposition ne fait que suivre.

Le Conseil d'État est entré au moins partiellement dans la façon de voir du ministre. Certes, la Haute juridiction a énoncé le principe, conforme à la tradition, que les professionnels libéraux sont « seuls juges de l'opportunité des décisions qu'ils prennent ». Certes encore, elle a maintenu sa jurisprudence selon laquelle les titulaires de BNC ne peuvent se voir appliquer la théorie de l'acte anormal de gestion, réservée aux commerçants. Mais toutefois le Conseil d'État a élaboré pour ces professions une théorie de la renonciation anormale à des recettes qui ressemble à celle de l'acte anormal de gestion comme une sœur. Cette théorie repose sur l'axiome que le contribuable qui renonce à percevoir des recettes est réputé avoir accompli un acte de disposition en agissant ainsi. Une telle prémisses produit inéluctablement la conclusion que si cette personne a accompli un acte de disposition, c'est qu'elle a eu préalablement la disposition de ces recettes. Ainsi ce professionnel est réputé avoir d'abord reçu le paiement de son travail, puis l'avoir dépensé en faisant un cadeau du même montant à son client.

Cela ne nous semble pas conforme à la réalité de la relation qui s'est nouée entre le professionnel et la personne qu'il fait bénéficier de son art. Mais le Conseil d'État a tranché, et tel est désormais le principe qui s'appliquera. Il n'en va différemment, nous indique la Haute assemblée, que lorsque la renonciation à percevoir des recettes a une contrepartie pour le professionnel : il n'est permis d'être généreux que de façon intéressée. Il faudrait par exemple, pour que ce professionnel échappe à une procédure de redressement fiscal, qu'il crie sur les toits qu'il agit *pro bono*, afin d'en être récompensé par un effet de communication.

S'il a renoncé à ses honoraires de façon véritablement désintéressée, c'est-à-dire sans contrepartie équivalente, le professionnel peut encore échapper à la taxation des recettes théoriques, indique l'arrêt, si cette renonciation relève de « l'exercice normal de son activité », notion d'une vacillante clarté. Enfin, dernière bouée lancée avant la noyade, si ce professionnel n'est pas parvenu à

convaincre que sa générosité relève de l'exercice normal de son activité, le juge lui offre la possibilité de démontrer qu'elle répond à un autre motif légitime, notion tout aussi peu identifiée juridiquement que la précédente.

Certains se sont félicités de ce que le Conseil d'État n'aurait pas cédé à la volonté de l'Administration de traiter désormais les professions libérales comme des commerçants. Selon ces commentateurs quelque peu irénistes, l'important est qu'il n'ait pas admis l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion aux professionnels libéraux. Mais cette théorie de la renonciation anormale ressemble comme une sœur à la théorie de l'acte anormal de gestion. On peut même se demander si la situation faite par cet arrêt aux professionnels libéraux ne les expose pas plus gravement à l'insécurité juridique que les titulaires de bénéfices commerciaux : dans la théorie de l'acte anormal de gestion qui s'applique aux commerçants, on ne manie pas de notion aussi indéterminée que l'exercice normal d'une activité ou le motif légitime.

Nous nous préoccupons donc de déterminer quelle pourra être la portée de l'arrêt que vient de rendre le Conseil d'État, en particulier à l'égard des avocats. On remarque avant toute chose que cet arrêt concernait une profession dont les honoraires sont tarifés, puisqu'il s'agissait de notaires. Or les émoluments qui rémunèrent les actes des notaires font l'objet d'un tarif fixé par décret, qui encadre les remises que les notaires peuvent accorder sur ces émoluments. Ceci a sans doute contribué à la solution adoptée par le Conseil d'État.

En second lieu, on croit comprendre que le Conseil d'État a en vue certains titulaires de BNC qui ne sont pas des professions libérales, car le rapporteur public Monsieur Vincent Daumas a pris soin de souligner que la catégorie fiscale des BNC ne comprend pas que les professions libérales mais également des personnes menant des occupations lucratives très diverses, qu'il n'y pas lieu de distinguer des commerçants. Il a notamment cité celles de guérisseur magnétiseur et de prostituée ; dans le cas des auxiliaires de justice, et en particulier des avocats, il existe une tradition, qui n'existe peut-être pas dans les deux professions précitées, d'exercer parfois leur art gratuitement.

C'est pourquoi, au vu de ces conclusions, nous avons l'espoir que cette nouvelle jurisprudence n'a pas vocation à s'appliquer aux avocats, même s'ils n'en sont pas exclus expressément. Le Conseil d'État n'a certainement pas, pensons-nous, entendu remettre en cause le principe de la liberté de fixation des honoraires des avocats, qui découle de l'article 10 de la loi n° 71-1130 du 31 décembre 1971 portant réforme de certaines professions judiciaires et juridiques. On sait en effet que si la postulation des avocats est tarifée (mais les honoraires de postulation se sont réduits avec le temps comme peau de chagrin), en revanche les honoraires de consultation, d'assistance et de conseil sont librement fixés. La plénitude de cette liberté ne trouve de limites que dans la déontologie de l'avocat, par le respect des principes essentiels, de loyauté, d'humanité, et de délicatesse : autrement dit, la déontologie des avocats leur interdit de demander trop, mais jamais de demander trop peu.

Disons pour finir qu'on est rassuré en entendant le rapporteur public déclarer : « le titulaire de BNC qui s'inscrit d'emblée et sans ambiguïté dans un cadre non lucratif en décidant de rendre une prestation à titre bénévole, eu égard au destinataire de la prestation, se place à notre avis en dehors du cadre que nous envisageons. Si l'on envisage le cas d'un professionnel libéral, la prestation rendue dans ces conditions l'est toujours, bien sûr, **dans l'exercice de son art mais elle l'est en dehors du cadre de sa profession** » (souligné par nous).

Cette précision nous apaise, car nous savons que dans tout avocat, sous le professionnel, on trouve vite l'artiste.