

LA RENONCIATION PAR UN NOTAIRE A SES EMOLUMENTS

La théorie de l'acte anormal de gestion est-elle applicable aux bénéfices non commerciaux (BNC) ?

Par Olivier FOUQUET

Président de Section (h) au Conseil d'Etat

Janvier 2014

Par une décision de Plénière du 23 décembre 2013, rendue aux excellentes conclusions du rapporteur public **Vincent Daumas** (qui seront publiées au BDCF 2/14 et à Droit fiscal) et qui sera chroniquée par notre collègue **Emilie Bokdam-Tognetti** responsable du Centre de Documentation du Conseil d'Etat (à la RJF 2/14), le Conseil d'Etat vient de trancher une question ancienne et controversée : la théorie de l'acte anormal de gestion est-elle applicable aux bénéfices non commerciaux (BNC) ?

[Conseil d'État, 3ème, 8ème, 9ème et 10ème sous-sections réunies, 23/12/2013, 350075,](#)

1) Les circonstances de l'affaire, exposées par le rapporteur public devant la CAA de Paris (CAA Paris 26 avril 2011 n°08PA04866, plén., concl. Aurélie Bernard à Dr. Fisc. 29/11comm.422, avec note **Thomas Jacquemont**) étaient les suivantes.

Une SCP réputée de notaires parisiens a fait l'objet ne d'une vérification de comptabilité. A cette occasion, le vérificateur a constaté que l'étude accordait de façon habituelle des remises sur les émoluments dus par certains clients.

Au titre des années 1996, 1997 et 1998, les remises ont représenté, respectivement, 16,75 %, 20,48 % et 9,3 % du chiffre d'affaires réalisé.

On sait que les émoluments des notaires qui rémunèrent la rédaction et l'authentification des actes, sont fixés par le décret n°78-262 du 8 mars 1978. Ce tarif dont les différents éléments sont défendus avec beaucoup d'efficacité par la profession (cf. le rapport de la Commission Darrois), encadre strictement les remises que les notaires peuvent accorder à leurs clients. Néanmoins, dans la pratique, les notaires accordent de façon assez courante des remises à certains de leurs clients, notamment les clients importants, comme les sociétés. D'une part, l'application stricte du tarif proportionnel risquerait de conduire, pour une opération importante, à un montant d'émoluments exagéré. D'autre part, pour ce type de clients, il existe une certaine concurrence entre les études notariales.

Dans le cas d'espèce, les remises avaient été accordées à une clientèle plus large que celle composée des clients importants. Les notaires associés ont expliqué que les remises qu'ils avaient consenties, avaient été accordées dans l'intérêt du maintien et du développement leur activité non seulement

aux principaux clients de l'étude mais aussi au personnel des sociétés clientes ou encore à des confrères ou à des proches.

L'Administration a admis l'existence d'un intérêt en ce qui concerne les remises faites aux principaux clients.

Quant à celles accordées au personnel des sociétés clientes, au personnel de l'étude, aux confrères, aux amis et connaissances ou encore aux tiers pour lesquels l'existence d'une contrepartie au profit de l'étude (fourniture de prestations immatérielles telles qu'apport d'affaires, publicité, relations publiques, etc.) n'avait pas été, selon le vérificateur, démontrée, l'administration a estimé que le lien entre l'acquisition du revenu et la renonciation aux recettes n'était pas établi. Elle a donc, en se fondant sur la théorie de l'acte anormal de gestion, regardé ces remises comme des libéralités non conformes à l'intérêt de l'entreprise et les a réintégrées aux bénéfices imposables.

Toutefois, la commission départementale des impôts, saisie pour avis, a reconnu que les remises consenties par la SCP aux confrères, aux proches parents des notaires, ainsi qu'aux membres du personnel de l'étude relevaient des usages courants de la profession et devaient donc être admises. L'administration s'est conformée à cet avis. Le litige dont la juridiction administrative a été saisie n'a donc porté que sur le surplus des remises non admises par le service.

2) La CAA de Paris, saisie du litige en appel, a prononcé la décharge des rappels d'impôt par les motifs suivants : « 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 ; qu'il en va ainsi alors même que lesdits contribuables auraient, comme en l'espèce, opté pour la détermination de leur bénéfice selon les règles prévues par les dispositions précitées de l'article 93 A du Code général des impôts ; que l'administration n'était par suite pas en droit de rehausser le bénéfice imposable de la société civile professionnelle notariale d'une partie des remises sur honoraires qu'elle a accordées au cours des années en litige ».

La question posée par cet arrêt était double :

- La théorie de de l'acte anormal de gestion est-elle applicable aux bénéfices non commerciaux (BNC) ?

- En admettant que cette théorie ne soit pas applicable aux BNC, le titulaire de cette catégorie de revenus peut-il néanmoins renoncer discrétionnairement à percevoir certains des recettes qui lui sont dues ?

3) La réponse du Conseil d'Etat à la première question n'est pas une surprise. La théorie de l'acte anormal de gestion, fondée sur l'appréciation de l'intérêt qu'a pour l'entreprise l'accomplissement d'un acte déterminé ou inversement la renonciation à un tel acte (CE 10 juillet 1992 n°110213, Sté Musel SPB : RJF 8-9/92 n°124, concl. O. Fouquet p.673), a été élaborée dans le contexte spécifique de l'activité commerciale. Elle vaut aussi bien pour les recettes que pour les charges. Or la lettre de l'article 93,1 du CGI qui définit le bénéfice non commercial à retenir dans les bases de l'impôt sur le revenu indique que ce bénéfice « est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses

nécessités par l'exercice de la profession ». La notion de « dépenses nécessitées par l'exercice de la profession » est plus étroite que celles des dépenses exposées dans l'intérêt de l'entreprise au sens de la théorie de l'acte anormal de gestion. La jurisprudence l'interprète strictement. Les deux notions ne se recouvrent donc pas. Appliquer la théorie de l'acte anormal de gestion aux BNC aurait donc signifié l'appliquer aux seules recettes à l'exclusion des dépenses exposées pour les obtenir. Compte tenu de la symétrie qui, en application de l'article 93,1 du CGI doit exister entre les recettes et les dépenses, cette dissymétrie dans le traitement des recettes et des dépenses était difficilement acceptable.

4) La réponse du Conseil d'Etat à la seconde question est plus intéressante. Du seul point de vue du bon sens, il pouvait paraître choquant qu'un titulaire de BNC puisse discrétionnairement renoncer à percevoir des recettes pour l'obtention desquelles il a exposé des frais. L'admettre reviendrait à accepter qu'un titulaire de BNC puisse librement moduler, en fonction de considérations qui lui sont propres (par exemple le plafonnement de l'ISF), son bénéfice imposable. Mais à défaut de la théorie de l'acte anormal de gestion, quelle pouvait être le fondement juridique de la réintégration dans le bénéfice imposable des recettes que le contribuable s'était délibérément abstenu de percevoir ?

La réponse du Conseil d'Etat est fondée, si l'on se réfère aux conclusions du rapporteur public, sur une analyse transversale de la jurisprudence applicable aux recettes ou aux revenus des différentes catégories de revenus. Il ressort de cette analyse transversale que dans les cas où elle s'est déjà prononcée, la jurisprudence n'a jamais admis qu'un contribuable puisse délibérément renoncer, sans contrepartie, à une recette ou un revenu.

S'agissant des traitements et salaires, le Conseil d'Etat a jugé que lorsque le salaire du dirigeant d'une société a été inscrit au crédit du compte-courant de l'intéressé, la circonstance que celui-ci fasse abandon à la société du solde créditeur de son compte courant ne fait pas obstacle à l'imposition entre les mains du dirigeant du salaire crédité, l'intéressé étant réputé avoir accompli un acte de disposition: CE 28 novembre 1938 n°63276, Lebon p. 884. De même, le salaire dû par une société à son gérant minoritaire est réputé avoir été mis à la disposition de l'intéressé, bien qu'inscrit sur un compte bloqué par décision de l'assemblée générale, dès lors que le gérant qui a participé de façon déterminante à cette affectation provisoire en vue d'une meilleure présentation des comptes, est réputé avoir accompli un acte de disposition : CE 10 octobre 1984 n°35677, RJF 12/84 n°1445.

S'agissant des revenus de capitaux mobiliers, des jetons de présence et des intérêts de compte-courant dus au dirigeant d'une société qui ont été inscrits en frais à payer au lieu de lui être versés, sont regardés comme ayant été laissés volontairement à la disposition de la société par l'intéressé et réputés perçus par lui : CE 28 novembre 1986 n°46634, RJF 2/87 n°181. Même solution pour un abandon du solde créditeur de son compte courant par un associé : CE 31 juillet 2009 n°301191, Salas, RJF 11/09 n°905.

S'agissant des revenus fonciers, il existe une abondante jurisprudence autorisant l'administration à réintégrer dans les recettes retirés par le propriétaire de la location, en cas d'abandon de loyers, les revenus abandonnés, ou, en cas de loyer insuffisant, l'insuffisance du loyer : CE 20 décembre 1943 n°71042, RO p. 398 ; CE 26 mai 1976 n°98816, RJF 7/76 n°303. Cette jurisprudence est particulièrement intéressante dans la mesure où la circonstance qui justifie la réintégration des loyers, est l'existence de charges de location déductibles, de sorte que la réintégration rétablit la symétrie des recettes et des charges. Il n'en va différemment que lorsque l'abandon de loyer a une

contrepartie pour le propriétaire, comme par exemple le départ d'un locataire mauvais payeur : CE 1^{er} juin 1990, n°68313, Coutaz-Repland : RJF 8-9/90 n°1030, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 42/91 comm.1921, ou inversement le maintien d'un locataire pour éviter les frais d'éviction et de réaffectation des locaux : CE 29 mai 1991 n°75021, Winter, RJF 7/91 n°956. Ajoutons que, de façon parallèle à la jurisprudence citée précédemment, lorsque des loyers dus par une société à son principal actionnaire ont été inscrits sur un compte de frais à payer et n'ont pas été versés, l'actionnaire est réputé les avoir laissés à la société par un acte de disposition : CE 6 juillet 1983 n°37122, RJF 10/83 n°1084.

5) En résumé, il résulte de ces jurisprudences concordantes que le contribuable qui renonce à percevoir des recettes ou des revenus ou qui en retarde la perception pour des motifs qui lui sont propres, est réputé avoir accompli un acte de disposition en agissant ainsi. S'il a accompli un acte de disposition, il a nécessairement eu préalablement la disposition des recettes ou des revenus qui sont donc imposable entre ses mains au titre de l'année où a eu lieu l'acte de disposition. Cette solution est en outre justifiée, lorsque l'activité productrice des revenus génère des charges déductibles, par la symétrie des recettes et des charges. Il n'en va différemment que lorsque la renonciation à percevoir des recettes ou des revenus a une contrepartie pour le contribuable.

Il nous semble qu'en l'espèce, le Conseil d'Etat a tiré de cette analyse transversale de sa jurisprudence un principe général qu'il fonde sur l'article 12 du CGI qu'il cite expressément : « *L'impôt est dû chaque année à raison des bénéfices ou revenus que le contribuable réalise ou dont il dispose au cours de la même année* », et qu'il a combiné avec les articles 92,1 et 93,1 du CGI pour l'appliquer aux bénéfices non commerciaux.

Dès lors, si le titulaire de BNC peut renoncer à des recettes, lorsque cette renonciation comporte une contrepartie équivalente pour l'intéressé, ou lorsque cette renonciation est conforme aux règles ou usages de la profession ou encore qu'elle est justifiée par tout autre motif légitime, encore faut-il qu'il en justifie. Sinon, en l'absence de justification du contribuable, l'administration, dans la mesure où la preuve lui incombe compte tenu de la procédure suivie, est réputée apporter la preuve que l'intéressé a renoncé à des recettes « *qu'il n'aurait normalement pas dû renoncer à percevoir* ».

6) Au terme de cette chronique, il convient de se poser la question de savoir si la théorie ainsi élaborée par le Conseil d'Etat de la renonciation anormale par le titulaire de BNC est véritablement différente de la théorie de l'acte anormal de gestion pour les recettes tirées d'une activité industrielle ou commerciale. Il est incontestable qu'il existe beaucoup de similitudes, ne serait-ce que par la circonstance que ces deux catégories de revenus (BNC et BIC) ont désormais en dénominateur commun l'article 12 du CGI. Il y a cependant entre les professions BNC et les activités BIC des différences de pratiques assez sensibles. A notre avis les règles, usages et pratiques de la profession joueront un rôle plus important en matière de BNC qu'en matière de BIC.

O. F. janvier 2014