

N° 350075

Ministre de l'Economie et des Finances c/M. A...

N° 350511

Ministre de l'Economie et des Finances c/M. B...

3^e, 8^e, 9^e et 10^e sous-sections réunies

Séance du 6 décembre 2013

Lecture du 23 décembre 2013

CONCLUSIONS

M. Vincent DAUMAS, rapporteur public

MM. A... et B... sont tous deux notaires, associés à parts égales dans la société civile professionnelle A... et B.... Même si cette circonstance est, à notre avis, sans incidence sur l'issue du litige, indiquons que la société au travers de laquelle ils exerçaient leur profession avait opté pour la tenue d'une comptabilité d'engagement, comme le permettent les dispositions de l'article 93 A du code général des impôts. Au cours d'une vérification de comptabilité de l'étude portant sur les exercices clos de 1996 à 1998, l'administration fiscale a constaté qu'avaient été comptabilisées, au débit du compte de produits, des remises accordées à des clients. Ces remises totalisaient, selon les exercices, entre 9 et 21 % du chiffre d'affaires. Le vérificateur les a réintégrées dans le bénéfice imposable au motif, en substance, qu'elles ne relevaient pas d'une gestion normale de l'étude.

Au cours de la procédure de redressement contradictoire, la discussion a porté sur l'intérêt pour l'étude d'accorder ces remises, les notaires faisant valoir qu'elles avaient bénéficié à leurs principaux clients, parmi lesquels des compagnies d'assurances et des investisseurs importants, à certains des employés de ces clients et aussi à des confrères, à des proches ou à des membres du personnel de l'étude. L'administration a fini par admettre la plupart de ces remises mais pas toutes – notamment pas celles consenties au personnel des principaux clients de l'étude. La SCP étant soumise au régime des sociétés de personnes, des suppléments d'impôt sur le revenu ont donc été établis au nom de chacun des notaires. Ces suppléments ont été contestés par deux requêtes distinctes devant le tribunal administratif de Paris, qui les a rejetées. Devant la cour administrative d'appel de Paris, les requérants ont soutenu que, dès lors que leurs émoluments et honoraires présentaient le caractère de bénéfices non commerciaux, la théorie de l'acte anormal de gestion ne leur était pas applicable.

La cour de Paris a d'abord statué sur la requête de M. A.... Elle l'a fait en formation plénière, par un arrêt de principe rendu contre l'avis de son rapporteur public, en faisant entièrement droit à la thèse du contribuable. Elle a jugé « 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 de renonciations 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 renonciations constitueraient un acte anormal de gestion ; qu'il en va ainsi alors même que ces contribuables auraient, comme en l'espèce, opté pour la détermination de leur bénéfice selon les règles prévues par les dispositions (...) de l'article 93 A du CGI » (arrêt codé R+ et publié à la RJF 7/11 n° 804, concl. Aurélie Bernard et commentaire Thomas Jacquemont à Droit fiscal n° 29, 21 juillet 2011, comm. 422). La cour a reproduit la même solution quelques semaines plus tard, dans une formation de jugement plus ordinaire, dans le litige opposant M. B... à l'administration fiscale.

Le ministre du budget se pourvoit en cassation contre les arrêts rendus par la cour administrative d'appel. Il soulève un moyen d'erreur de droit selon lequel le mode de détermination du revenu imposable en matière de BNC ne s'oppose pas à l'application de la notion d'acte anormal de gestion. Il ajoute que votre jurisprudence a déjà eu l'occasion d'admettre que cette notion est applicable aux BNC, en mentionnant une de vos décisions du 22 juin 1983 (n° 25170, inédite au Recueil, RJF 8-9/83 n° 1017) ; il cite également en ce sens un arrêt de la cour administrative d'appel de Lyon (3 avril 1990, M. L..., RJF 6/90 n° 686).

Le précédent de 1983 mentionné par le ministre ne permet pas de considérer que vous auriez expressément tranché la question posée par les pourvois. Le cas d'espèce concernait une société de fait constituée entre plusieurs architectes qui rétrocédaient une partie de leurs honoraires à une société anonyme regroupant les mêmes architectes et d'autres personnes, en contrepartie des prestations rendues à la société de fait – il s'agissait de tâches autres que de conception (examen des devis, surveillance des travaux...). L'administration avait remis en cause la part des honoraires reversée à la société anonyme et vous l'avez partiellement approuvée en jugeant, pour l'une des années en litige, que cette rémunération constituait « un acte de gestion anormale ». En conséquence de quoi vous avez confirmé pour partie les suppléments d'impôt sur le revenu litigieux résultant d'un rehaussement des BNC déclarés par les architectes. Toutefois, votre décision de 1983 ne contient aucun considérant de principe et n'a été ni publiée ni mentionnée au Recueil.

*

1. La théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion est-elle applicable en matière de BNC ?

Rappelons à grands traits d'où vient cette théorie et en quoi elle consiste. Elle s'est développée dans l'espace ouvert à l'interprétation par les termes très généraux employés par les textes définissant l'assiette de l'impôt sur le revenu en matière de bénéfices industriels et commerciaux – et donc également, en vertu des dispositions de l'article 209 du CGI, l'assiette de l'impôt sur les sociétés. L'article 38, 1 du CGI dispose simplement que « le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises ». L'article 39, 1 précise, si l'on peut dire, que ce « bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges ». S'il énonce ensuite une longue liste des charges déductibles, celle-ci n'est pas exhaustive. Vous avez très tôt considéré qu'il n'appartenait pas à l'administration fiscale de remettre en cause, sur le fondement de ces dispositions, le bénéfice déclaré par un contribuable au motif qu'il aurait pu réaliser, grâce à une meilleure gestion, un profit supérieur (CE 7 juillet 1958, n° 35977, Dupont 1958 p. 575, DF 44/58 comm. 938). Mais vous avez admis que l'administration puisse rectifier les conséquences fiscales de certaines décisions de gestion prises par le contribuable lorsqu'elles

ont pour effet de minorer indûment le bénéfice imposable. Et vous avez défini cette catégorie de décisions, les décisions ne relevant pas d'une gestion commerciale normale, comme celles prises en méconnaissance de l'intérêt de l'exploitation, en partant de l'idée que le but d'une entreprise commerciale est la recherche du profit – ou, plus rarement, celle d'économies. Depuis lors, la théorie a connu de multiples applications et quelques raffinements mais elle est restée, en dépit de critiques périodiques, d'une remarquable stabilité. Elle est utilisée aussi bien pour remettre en cause la déduction de dépenses exposées dans un intérêt étranger à l'entreprise que pour réintégrer des recettes auxquelles celle-ci n'aurait pas dû renoncer (voyez, pour ne citer que deux exemples de réintégration de recettes, l'une concernant une société, l'autre une entreprise individuelle : CE section, 24 février 1978, n° 2372, au Recueil et à la RJF 4/78 n° 161, avec chronique M.-D. Hagelsteen à la RJF 5/78 p. 146 et concl. Rivière à DF 1978 n° 30 comm. 1212 ; CE 29 décembre 1999, M. R..., n° 171859, aux tables du Recueil sur un autre point et à la RJF 2/00 n° 153).

Ce rappel effectué, nous n'avons aucun doute pour considérer que la position adoptée par la cour administrative d'appel de Paris est exacte sur un point : vous ne sauriez faire application de la notion d'acte anormal de gestion en matière de BNC telle que vous l'avez définie en matière de BIC. Deux obstacles s'y opposent.

Premièrement, cette notion a été forgée par votre jurisprudence dans le cadre des BIC, c'est-à-dire dans un cadre essentiellement commercial. Rappelons d'ailleurs son exact énoncé : vous autorisez l'administration à remettre en cause, pour établir l'assiette de l'impôt, les actes ne relevant pas d'une gestion commerciale normale. Le président Racine voyait ainsi dans le concept d'acte anormal de gestion « le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social » (conclusions sur CE plénière, 27 juillet 1984, SA Renfort Service, n° 34588, au Recueil p. 292 et à la RJF 10/84 n° 1233, concl. p. 562). De même, le président Bachelier estimait (conclusions sur CE 13 novembre 1996, M. B..., n° 128088, aux tables du Recueil et à la RJF 1/97 n° 27, concl. au BDCF 1/1997 n° 13) que la théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion « se rattache implicitement » à l'article 39, 1 du CGI et il faisait remarquer que « votre jurisprudence n'applique (...) pas la théorie de l'acte anormal de gestion en matière de bénéfices non commerciaux ».

Deuxièmement – second obstacle – vous ne pourriez examiner les dépenses déduites par les titulaires de BNC à l'aune de la théorie de l'acte anormal de gestion, telle que vous l'avez développée en matière de BIC, sans vous heurter à la lettre de la loi. Contrairement au texte de l'article 39 du CGI, applicable aux BIC, qui se borne à prévoir que le bénéfice est établi « sous déduction de toutes charges », celui de l'article 93, 1 est plus précis – et plus strict : il n'autorise que la déduction des dépenses « nécessitées par l'exercice de la profession ». Vous avez logiquement, à partir de ce texte, développé une jurisprudence propre à la déduction des charges en matière de BNC, plus exigeante que celle rendue en matière de BIC. Cela n'exclut pas tout « dialogue » entre les jurisprudences applicables à ces deux catégories de revenus, loin de là. Par exemple, pour déterminer si une dépense est nécessitée par l'exercice de la profession, vous vous référez à l'exercice « normal » de cette profession (CE 20 novembre 1996, min. c/ M. C..., n° 123267, aux tables du Recueil p. 853 et à la RJF 1/97 n° 26 avec chronique S. Austry p. 3). Mais il reste que les textes, s'agissant des dépenses admises en déduction, présentent une différence difficilement réductible.

Nous sommes donc prêt à suivre la cour administrative d'appel de Paris en ce qu'elle refuse l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion en matière de BNC.

2. Faut-il pour autant considérer que l'administration ne pourrait jamais rehausser les bénéfices déclarés par un contribuable dans la catégorie des BNC au motif qu'il a omis d'y faire figurer des recettes auxquelles il a renoncé ? Nous croyons que non.

Observons d'abord que le texte applicable ne fait pas obstacle à ce que soient prises en compte, pour la détermination du bénéfice imposable, les recettes auxquelles le contribuable choisit de renoncer. L'article 93, 1 se borne à prévoir que « le bénéfice à retenir (...) est constitué par l'excédent des recettes totales sur les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession ». Alors que du côté des dépenses, ce texte encadre les déductions autorisées, vous admettez que, côté recettes, il n'est pas plus précis que son homologue en matière de BIC. Partant de ce constat d'un texte lui aussi ouvert à l'interprétation, deux principales raisons nous conduisent à vous proposer de retenir une autre solution que celle de la cour administrative d'appel de Paris.

2.1. La première peut être résumée de la manière suivante : nous croyons que les principes qui ont inspiré la théorie jurisprudentielle de l'acte anormal de gestion n'irriguent pas que la catégorie des BIC¹.

Pour n'en rester qu'à la problématique de la renonciation à un revenu², on trouve à notre avis dans l'article 12 du CGI un appui à l'idée qu'une telle renonciation, au sens le plus strict de ce terme, ne permet pas en principe au contribuable d'omettre le revenu considéré de l'assiette de l'impôt. Aux termes de cet article 12, qui donne une définition générale du revenu imposable, « 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 ». Or – dès lors, encore une fois, qu'on utilise ce verbe dans son acception la plus étroite, renoncer à un revenu, c'est abandonner volontairement, sans y être contraint par une obligation, une somme qui est à disposition. Dans ce sens étroit, renoncer à un revenu, c'est en disposer. Il y a donc lieu, en principe, de le comprendre dans la base imposable. En principe car, bien sûr, il se peut que cette renonciation à un revenu doive s'analyser en réalité comme une dépense et qu'elle corresponde à une déduction autorisée par la loi fiscale. Mais si tel n'est pas le cas, notamment si cette renonciation à un revenu constitue une pure libéralité consentie à un tiers, alors il n'y a aucune raison de ne pas faire figurer le revenu considéré dans l'assiette de l'impôt³. Si le contribuable l'en omet, il appartient à l'administration fiscale de l'y réintégrer.

¹ Sur cette question, on pourra notamment se reporter à la stimulante étude de Xavier Souvignet intitulée « Le principe de non-immixtion de l'administration fiscale dans la gestion des entreprises existe-t-il ? », Revue française de finances publiques, 1^{er} février 2012, n° 117, p. 239. Voir aussi Christian Bur, L'acte anormal de gestion, édition EFE, 1999, première partie, titres I et II.

² Car il y aurait aussi matière à dire du côté des dépenses déductibles : voir par exemple la jurisprudence qui, en traitements et salaires, admet la déduction des dépenses exposées par un dirigeant salarié en exécution d'un engagement de caution souscrit en faveur de la société qui l'emploie mais dans la mesure seulement où l'engagement souscrit n'est pas hors de proportion avec les salaires perçus (CE 28 mai 1984, n° 40168, aux tables du Recueil et à la RJF 7/84 n° 832, concl. Racine à DF 40/86 comm. 1658).

³ Sur le lien entre ce principe, qui n'est pas spécifique aux BIC, selon lequel le contribuable ne peut pas consentir des libéralités en franchise d'impôt, et la théorie de l'acte anormal de gestion, voir les conclusions du président Martin-Laprade sur CE 13 février 1980, n° 16937, au Recueil et à la RJF 3/80 n° 221 : il défendait l'idée qu'au-delà du cadre des BIC, « dans tous les cas le contribuable doit se comporter 'normalement' et ne doit pas pouvoir accorder des libéralités à des tiers aux dépens du Trésor ». Dans le même ordre d'idées, voir les conclusions du

Il nous semble que cette idée parcourt l'ensemble des catégories de revenus, encore que sous des formes et avec des degrés d'exigence différents. Si elle trouve son expression la plus exigeante en matière de BIC, c'est sans doute parce que ces revenus sont indiscutablement ceux réalisés dans le cadre d'opérations dont la finalité est la plus clairement lucrative. Cette expression y prend la forme de la théorie de l'acte anormal de gestion, qui va jusqu'à autoriser l'administration à réintégrer dans les bénéfices du contribuable l'écart constaté entre le prix de vente qu'il a consenti et la valeur vénale du bien ou du service vendu. Il s'agit là d'une conception particulièrement extensive de l'idée de renonciation à un revenu. Mais cette extension n'est pas dénuée de tempéraments puisque vous admettez largement les justifications permettant de regarder une renonciation à recettes comme normale : il suffit que le contribuable en retire une contrepartie équivalente – c'est-à-dire qu'il puisse en escompter un accroissement ou un maintien de ses bénéfices dans une mesure similaire. Il est certain, alors, que la renonciation à recettes n'est pas constitutive d'une libéralité.

En dehors du champ des BIC où elle est intégrée à la théorie bien connue de l'acte anormal de gestion, quelles illustrations peut-on donner de cette idée selon laquelle un revenu auquel le contribuable renonce doit en principe être compris dans sa base imposable à l'IR ?

Il est à peine besoin de mentionner les bénéfices agricoles puisque, vous le savez, les règles applicables à la détermination de l'assiette de ces bénéfices selon le régime réel ne sont que l'adaptation des règles des BIC – ainsi qu'il résulte des dispositions de l'article 72 du CGI. C'est la théorie de l'acte anormal de gestion elle-même qui trouve donc à s'y appliquer, moyennant la prise en compte des particularités de l'activité agricole (par exemple CE 23 novembre 1998, M. M..., n° 159131, au Recueil et à la RJF 1/99 n° 30).

Plus pertinent est l'exemple des traitements et salaires, catégorie dans laquelle cette théorie ne s'applique pas. Vous avez jugé, par une décision ancienne, qu'un gérant de société qui avait fait abandon à celle-ci du solde créateur de son compte ouvert dans les écritures de la société, représentant sa rémunération, devait être imposé sur cette somme. Vous avez justifié cette solution par la circonstance que, du fait même de cet abandon, la somme en question « [devait] être regardée comme ayant été à la disposition » de l'intéressé, sans qu'il soit besoin d'examiner si l'insolvabilité de la société l'aurait mis dans l'impossibilité de percevoir effectivement cette somme (CE 28 novembre 1938, Sieur X..., n° 63276, au Recueil p. 884).

Plus récemment, vous avez adopté une solution similaire en matière de revenus de capitaux mobiliers. Vous avez jugé que « l'abandon au profit de la société dans laquelle il détient un compte courant d'associé, par le titulaire de ce compte, d'une partie des sommes inscrites à son crédit est un acte de disposition quelle que soit la situation de trésorerie de l'entreprise » ; ce dont vous avez déduit que les sommes correspondantes devaient être soumises à l'impôt (CE 31 juillet 2009, M. S..., n° 301191, aux tables du Recueil et à la RJF 11/09 n° 905). Relevons que ni à cette occasion ni dans le précédent de 1938 vous ne vous êtes laissé arrêter par la circonstance que l'imposition des revenus en cause suit en principe

président Philippe Martin sur CE 8 août 1990, SA Intertrans, n° 92997, aux tables du Recueil et à la RJF 10/90 n° 1252 (concl. p. 661) : il justifiait la théorie de l'acte anormal de gestion par « la nécessité d'éviter une diminution artificielle de la base imposable qui résulterait de ce que certaines libéralités, constituant un emploi du revenu, viendraient à tort influencer la détermination du revenu net ».

une logique de caisse : vous avez retenu la logique de l'acte de disposition, indépendamment du point de savoir si le contribuable aurait pu effectivement encaisser les sommes en question.

Enfin, le cas des revenus fonciers est particulièrement intéressant. Pour cette catégorie de revenus, le législateur est intervenu, dans une certaine mesure, pour préciser les règles applicables. Il a ainsi prévu que les revenus des locaux d'habitation dont le propriétaire se réserve la jouissance sont exonérés d'IR. En revanche, tous les autres immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance sont réputés, en vertu de l'article 30, dégager un revenu égal au « montant du loyer qu'ils pourraient produire s'ils étaient donnés en location ». Par ailleurs, en dehors des locaux dont le propriétaire entend se réserver la jouissance, c'est-à-dire en présence d'un bail, lequel caractérise sa décision de donner l'immeuble en location, votre jurisprudence autorise l'administration à réintégrer dans ses revenus fonciers les loyers auxquels il a renoncé. Cette réintégration est possible que le propriétaire se soit abstenu de percevoir un loyer (CE 20 décembre 1943, n° 71042, RO p. 398) ou qu'il n'ait perçu qu'un loyer anormalement bas (CE 30 janvier 1939, n° 57630, au Recueil p. 46, RO p. 54 ; CE 26 mai 1976, n° 98816, au Recueil p. 278 et à la RJF 7/76 n° 303 ; CE 13 février 1980, n° 16937, au Recueil et à la RJF 3/80 n° 221). Vous avez développé cette jurisprudence sans appui textuel exprès mais on trouve dans les motifs de vos décisions de 1939 et 1943 sa justification : en 1939, dans le cas de loyers anormalement bas, vous jugez que, pour exprimer « le montant exact du revenu foncier perçu par le propriétaire », il y a lieu d'ajouter aux loyers stipulés « la somme correspondant au montant des libéralités que [le propriétaire] a ainsi entendu faire à ses locataires » ; en 1943, dans le cas de loyers stipulés mais non effectivement perçus, vous jugez que le contribuable « doit être regardé comme ayant disposé en faveur [de son locataire] des revenus que représentent lesdits loyers ». Dans les deux cas on retrouve l'idée que la renonciation à un revenu est un acte de disposition. Toutefois vous admettez que le contribuable puisse justifier cette renonciation à loyer par l'existence d'une circonstance indépendante de sa volonté ou d'une contrepartie : ainsi dans le cas d'un propriétaire contraint de renoncer à des arriérés de loyers pour obtenir le départ des lieux d'un locataire indélicat, vous avez jugé que l'administration n'établissait pas qu'il aurait « délibérément abandonné la perception desdits loyers » (CE 1er juin 1990, M. C...-R..., n° 68313, inédite au Recueil, à la RJF 8-9/1990 n° 1030 et à DF 42/91 comm. 1921 avec concl. O. Fouquet) ; de même, une société civile immobilière qui avait construit des locaux spécialement aménagés pour l'activité d'un locataire avait un intérêt propre à renoncer, à titre temporaire, à percevoir le loyer convenu pour ne pas accroître les importantes difficultés de trésorerie du locataire plutôt que de supporter immédiatement les charges inhérentes à son éviction et à une nouvelle affectation de ces locaux (CE 29 mai 1991, M. W..., n° 75021, aux tables du Recueil et à la RJF 7/91 n° 956). Jean-François Verny, dans une chronique parue à la RJF consacrée à cette jurisprudence rendue en matière de revenus fonciers (à la RJF 3/1980 p. 92), y voyait « une forme d'application de la théorie de 'l'acte de gestion anormale' ». Ce n'est peut-être qu'une question de terminologie mais nous y voyons plutôt l'illustration, sous une autre forme, d'un principe dont s'inspire, parmi d'autres, cette théorie.

Dans ce paysage, il paraîtrait étrange qu'une catégorie de revenus, les BNC, échappent totalement à ce principe que nous croyons deviner, derrière la diversité de ses expressions, selon lequel le contribuable ne peut, sauf justifications, omettre de sa base imposable un revenu auquel il a décidé de renoncer.

2.2. Une seconde raison plaide contre la solution retenue par la cour de Paris : elle tient en ceci qu'entre toutes les catégories de revenus soumis à l'IR, BIC et BNC nous paraissent celles qui sont le moins étrangères l'une à l'autre.

A cet égard, l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris travestit quelque peu la réalité des BNC. La cour a justifié sa solution par les « conditions d'exercice de l'activité des contribuables dont les revenus sont imposables dans la catégorie des bénéfices non commerciaux ». On comprend, à lire ce motif, qu'il serait possible de caractériser les activités

relevant des BNC par leurs conditions d'exercice, qui les distingueraient des activités relevant des BIC. Cela nous paraît exclu compte tenu de la diversité des activités qui peuvent être imposées dans la catégorie des BNC et de la porosité de la frontière entre BIC et BNC.

L'article 92 du CGI prévoit l'imposition dans cette catégorie des bénéfices « des professions libérales, des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants et de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus ». Il est bien certain que l'activité des professions libérales réglementées et celle des titulaires de charges et offices n'ayant pas la qualité de commerçants, comme les notaires ou les commissaires-priseurs, présentent des spécificités en raison des règles qui les encadrent. Il est déjà plus douteux, en revanche, de prétendre trouver une unité dans les conditions d'exercice des autres professions dont les bénéfices sont imposés en BNC – elles sont aussi diverses que celles de guérisseur-magnétiseur (CE 2 juillet 1986, min. c/ M. M..., n° 55961, inédite au Recueil, RJF 10/86 n° 909), prostituée (CE 29 septembre 1982, n° 22981, inédite au Recueil, RJF 11/82 n° 1044) ou ministre du culte catholique – lorsque ce ministère est exercé en dehors des départements soumis au régime concordataire (CE 11 décembre 1931, au Recueil p. 1104)... Et il devient impossible, à notre sens, de trouver cette unité d'ensemble qui distinguerait les activités imposées en BNC de celles relevant des BIC lorsque l'on envisage la variété des « occupations, exploitations lucratives et sources de profits » – c'est ainsi, pour ne citer que quelques exemples, que vous rattachez aux BNC les revenus dégagés à l'occasion de détournements de fonds (CE 10 juillet 2007, min. c/ M. G..., n° 294044, aux tables du Recueil et à la RJF 7/09 n° 615), ceux résultant d'une opération de prête-nom à laquelle s'est livrée le contribuable (CE 30 juin 1971, n° 80372, inédite au Recueil, Dupont 10/71 p. 353) ou encore les recettes tirées de la sous-location de locaux nus (CE 21 octobre 1987, M. P..., n° 51367, aux tables du Recueil et à la RJF 12/87 n° 1221). Ce caractère impressionniste des BNC est encore accru par l'adjonction, à l'article 92, 2 du CGI, d'une liste de profits que le législateur désigne expressément comme relevant des BNC, par exemple les produits des opérations de bourse réalisés par des particuliers dans des conditions analogues à celles des professionnels ou encore les produits perçus par les titulaires de certains droits de propriété intellectuelle en contrepartie de la cession ou de la concession de ces droits (brevets et marques, procédés ou formules de fabrication).

La relativité de la distinction entre BIC et BNC apparaît surtout lorsque l'on considère la manière dont le législateur a tracé la frontière entre ces deux catégories d'imposition. L'article 34 du CGI qualifie de bénéfices industriels et commerciaux « les bénéfices réalisés par les personnes physiques et provenant de l'exercice d'une profession commerciale ». Ces dispositions visent les profits tirés de l'accomplissement, dans des conditions caractéristiques de l'exercice d'une activité professionnelle, d'actes réputés « de commerce » par la loi commerciale (CE 29 avril 2002, min. c/ M. J..., n° 234133, aux tables

du Recueil et à la RJF 7/02 n° 769 ; CE 22 novembre 2006, min. c/ société Artis, n° 286156, inédite au Recueil, à la RJF 2/07 n° 130). Il y a donc, sur ce point, une convergence entre la qualification fiscale et celle donnée par le code de commerce. Toutefois, la définition des actes de commerce qui figure à l'article L. 110-1 du code de commerce a elle-même quelque chose d'un inventaire à la Prévert. Son manque de cohérence et ses oublis font depuis longtemps l'objet de critiques par la doctrine privatiste⁴ pour qui, plus radicalement, la distinction entre activité civile et activité commerciale apparaît archaïque⁵. Bref, pour reprendre le diagnostic du professeur Maurice Cozian dans un article consacré à la définition fiscale du commerçant, qui reste actuel, « la délimitation des frontières n'est pas toujours bien nette en droit privé et elle ne saurait l'être davantage en droit fiscal »⁶. En outre, les dispositions de l'article 34 du CGI font également relever des BIC les bénéfices provenant d'une profession artisanale – alors qu'en droit privé, l'activité artisanale est, en soi, de nature civile et non commerciale. Enfin, ces dispositions ne sont pas les seules qui définissent le champ d'application des BIC. Celles de l'article 35 du CGI réputent BIC « tout un fatras d'activités » - pour reprendre les mots, là encore, de Maurice Cozian. On y trouve les bénéfices réalisés par différents acteurs du secteur immobilier, notamment les marchand de biens, les promoteurs immobiliers, les agents immobiliers, les lotisseurs, les personnes qui louent un établissement industriel ou commercial doté des équipements nécessaires à son exploitation. Dans cette mesure, les dispositions de l'article 35 recourent largement, en réalité, celles de l'article 34 (voir votre décision n° 234133 du 29 avril 2002 précitée). Mais on y trouve aussi rangés dans la catégorie des BIC les bénéfices réalisés par les adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux, par les membres de copropriétés de navires et, sur option, ceux réalisés par les personnes intervenant à titre professionnel sur les marchés à terme d'instruments financiers ou d'options négociables. Le législateur a donc choisi d'étendre la catégorie des BIC au-delà des seules activités définies comme commerciales par le code de commerce pour y adjoindre des bénéfices qui, sans cela, relèveraient d'autres catégories de revenus et principalement des BNC. Ce n'est qu'en vertu des dispositions de l'article 35 que ces BIC « par détermination de la loi fiscale » échappent à la qualification de BNC.

On ne se départit donc pas d'une certaine impression d'arbitraire dans la délimitation de la frontière qui sépare les activités imposées dans la catégorie des BIC de celles imposées dans la catégorie des BNC – sans que cette dernière présente, par ailleurs, une cohérence interne qui justifierait d'y appliquer, au-delà de la lettre des textes, des règles spécifiques. Par conséquent, lorsque les textes ne l'interdisent pas, il nous semble fondé de les interpréter dans le sens d'un rapprochement des règles fiscales applicables à ces deux catégories de revenus. Cette orientation est perceptible dans votre jurisprudence : c'est ainsi notamment qu'elle a contribué à rapprocher les règles de distinction entre le patrimoine professionnel et le patrimoine privé des contribuables imposés dans la catégorie des BNC de celles applicables aux titulaires de BIC (CE 29 avril 1985, min. c/ M. L...-C..., n° 43759, aux tables du Recueil et à la RJF 6/85 n° 859). Une interprétation convergente se justifie d'autant plus que BIC et BNC partagent, quoiqu'on en dise, un trait commun : ces deux catégories de revenus frappent des activités ou occupations principalement lucratives. Cela n'est pas douteux en ce qui

⁴ Voir par exemple L. Vogel, G. Ripert et R. Roblot, Traité de droit commercial, tome 1, LGDJ 2001, 18^e édition, p. 108.

⁵ Voir notamment, avec les nombreuses références citées, D. Bureau et N. Molfessis, « Le bicentenaire d'un fantôme », in Le code de commerce 1807-2007 – Livre du bicentenaire, Dalloz 2007.

⁶ M. Cozian, « La définition fiscale du commerçant », in Aspects actuels du droit commercial français, études dédiées à René Roblot, LGDJ 1984.

concerne les BIC. Ça ne l'est pas plus, croyons-nous, s'agissant des BNC. En ce qui concerne les BNC « non-professionnels », leur caractère lucratif ressort de la définition même qu'en donne le législateur puisqu'il s'agit des revenus « de toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ». Relevons que dans ce texte, vous lisez l'adjectif « lucratives » comme se rapportant aussi bien au terme « exploitations » qu'au terme « occupations » (CE plénière, 7 mai 1980, n° 18035, au Recueil p. 213 et à la RJF 7-8/80 n° 591). Et c'est en vain, selon nous, qu'on prétendrait que cette ambiance de lucrativité ne s'étend pas aux revenus des professions libérales et des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants : du fait même qu'elles sont accomplies à titre professionnelle, les activités dont il s'agit ont pour objet d'assurer la subsistance des personnes qui les exercent. Bien sûr, certaines des professions en cause n'ont pas pour seul objectif la recherche du profit. Bien sûr, quelques-unes sont dotées de règles de déontologie qui proscrivent, dans certaines circonstances, la perception de toute rémunération en contrepartie du service rendu. Cela impose certainement d'adapter le principe selon lequel le contribuable ne peut prétendre distraire de son bénéfice imposable une recette à laquelle il renonce. Mais cela ne justifie pas, selon nous, d'exclure l'application de ce principe à l'ensemble des revenus imposés dans la catégorie des BNC.

Ainsi, que vous envisagiez la chose sous l'angle d'une transposition, moyennant certaines adaptations, de la théorie de l'acte anormal de gestion des BIC à la catégorie voisine des BNC – c'était la position déjà exprimée, de manière très nette, par Stéphane Austry dans une chronique parue à la RJF 1/1997 p. 3 – ou bien que vous estimiez que cela découle de principes dont le champ d'application transcende ces catégories particulières de revenus – et c'est plutôt notre façon de voir – le titulaire de BNC doit, en principe, être imposé sur les recettes auxquelles il a décidé de renoncer. Nous vous proposons de juger qu'en matière de BNC, le montant des recettes à retenir pour la détermination du bénéfice imposable est, en principe, le montant total des recettes que le contribuable a perçues ou qu'il aurait dû percevoir du fait de son activité professionnelle ou de son occupation ou exploitation lucrative ou de la source de profits dont il tire parti.

3. Reste à savoir dans quelles conditions le contribuable peut néanmoins s'abstenir de faire figurer dans son bénéfice imposable des recettes auxquelles il a renoncé.

Précisons tout d'abord que 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. La recette à laquelle le contribuable renonce n'est alors pas au nombre de celles qu'il aurait dû en principe percevoir du fait de son activité professionnelle ou de son occupation ou exploitation lucrative ou de la source de profits dont il tire parti.

Ce cas de figure particulier mis à part, nous voyons au moins deux hypothèses dans lesquelles le contribuable peut s'abstenir de faire figurer dans son bénéfice imposable une recette qu'il aurait en principe dû percevoir du fait de son activité professionnelle ou de son occupation ou exploitation lucrative ou de la source de profits dont il tire parti.

La première est celle dans laquelle la renonciation à recettes comporte une contrepartie équivalente pour le contribuable. Nous entendons par là que celui-ci, en

abandonnant une recette, en attend à plus ou moins brève échéance un avantage du même ordre en termes de revenus. Il peut s'agir d'un avocat qui choisit de plaider une affaire gratuitement parce qu'il escompte qu'elle aura un retentissement particulier qui accroîtra sa notoriété et lui permettra, à terme, d'étendre sa clientèle. Dans une telle hypothèse, la diminution de la base imposable qui résulte de la renonciation à ses honoraires doit être compensée par un accroissement de cette base dans une mesure au moins équivalente. La renonciation à recettes n'est pas, alors, une libéralité, elle constitue au contraire un moyen de conserver ou d'accroître le revenu. Elle ne préjudicie nullement aux intérêts du Trésor. Il n'y a pas de raison de la remettre en cause. Vous pouvez voir dans cette justification de la renonciation à recettes par l'existence d'une contrepartie équivalente la transposition du critère de l'intérêt de l'exploitation utilisé dans la théorie de l'acte anormal de gestion.

Il nous semble indispensable de ménager une seconde hypothèse dans laquelle la renonciation à recettes peut être regardée comme justifiée, afin de prendre en considération les conditions d'exercice particulières de certaines professions imposées dans la catégorie des BNC. C'est celle dans laquelle la renonciation à recettes est conforme aux règles ou aux usages qui s'appliquent à la situation du contribuable. Une telle renonciation, dès lors qu'elle est consentie pour se conformer à une norme extérieure au contribuable, peut difficilement passer, là aussi, pour une libéralité. Cette seconde hypothèse s'appliquerait bien sûr aux titulaires de BNC qui exercent une profession réglementée. L'activité de ces contribuables est encadrée par un corps de règles et d'usages dont le respect est contrôlé par des instances propres à chaque profession. Il serait pour le moins malvenu de refuser à ces professionnels de tirer les conséquences, sur le terrain fiscal, d'une pratique autorisée au sein de leur profession en vertu d'une règle expresse ou d'un usage. De même que vous vous efforcez d'éviter les divergences entre droit comptable et droit fiscal, il faut limiter autant que possible les divergences entre les règles fiscales et celles applicables à l'exercice de la profession.

Nous ne citerons que deux exemples.

En vertu de l'article 53 du code de déontologie des médecins (article R. 4127-53 du code de la santé publique), « les honoraires du médecin doivent être déterminés avec tact et mesure, en tenant compte de la réglementation en vigueur, des actes dispensés ou de circonstances particulières ». Compte tenu de la très grande liberté laissée aux médecins pour fixer leurs honoraires, il serait périlleux pour l'administration fiscale de prétendre réintégrer dans le bénéfice imposable d'un médecin des compléments d'honoraires au motif qu'il aurait insuffisamment tarifé ses prestations. A tout le moins, elle ne pourrait pas le faire au motif qu'il aurait consenti des remises d'honoraires à certains de ses patients dans le besoin. Il est certain en effet que la situation financière d'un patient est au nombre des « circonstances particulières » que peut prendre en compte un médecin pour limiter le montant de ses honoraires ou même y renoncer.

Inversement, la rémunération des notaires est encadrée par les textes – précisément, par un décret (n° 78-262) du 8 mars 1978 portant fixation du tarif des notaires. Celui-ci distingue, d'un côté, les « émoluments », c'est-à-dire les rémunérations dues pour les actes qu'ils établissent dans l'exercice de leur fonction de rédacteur et d'authentificateur des conventions des parties. De l'autre, les « honoraires », c'est-à-dire les rémunérations dues pour les autres services que les notaires peuvent être amenés à rendre. Le décret prévoit que les honoraires sont fixés librement et d'un commun accord avec les parties. Au contraire, le décret fixe lui-même le tarif des émoluments et détermine précisément les conditions dans

lesquelles les notaires peuvent en faire la remise à leurs clients. Un notaire qui s'écarterait de ces prescriptions encourrait les foudres de la chambre départementale des notaires. En outre, il ne serait pas fondé à exclure de sa base imposable les remises d'émoluments ainsi effectuées en dehors de l'exercice normal de sa profession – à moins qu'il se trouve dans la première hypothèse que nous envisageons, c'est-à-dire si ces remises ont pour lui une contrepartie équivalente.

Indiquons que la référence dans votre jurisprudence aux règles ou usages de la profession ne serait pas une première. Nous avons déjà évoqué votre jurisprudence sur la déductibilité des charges en matière de BNC, qui utilise le critère de l'exercice normal de la profession. Mais vous vous êtes aussi référé aux usages de la profession en matière de BIC, pour caractériser l'existence ou l'absence d'un acte anormal de gestion : vous jugez ainsi que la circonstance qu'un acte soit inhabituel au regard des usages d'une profession est, bien sûr, insuffisant pour caractériser le caractère anormal de l'acte (CE 28 septembre 1983, n° 34626, aux tables du Recueil et à la RJF 11/83 n° 1284, DF 4/84 comm. 75 ; CE 17 octobre 1990, M. L..., n° 83310, au Recueil et à la RJF 11/90 n° 1317) ; en revanche, vous admettez, inversement, que la conformité de l'acte aux usages de la profession est un argument puissant pour écarter la qualification d'acte anormal de gestion (CE 13 mai 1992, SARL Editions Eden-Roc, n° 65238, inédite au Recueil, RJF 7/1992 n° 954, concl. P. Martin à DF 23/94 comm. 1088). Relevons d'ailleurs que, dans le précédent du 22 juin 1983 que le ministre mentionne à l'appui de ses pourvois, vous vous référez déjà aux usages de la profession d'architecte pour apprécier le caractère « normal » des actes de gestion qui étaient en cause.

Terminons sur ce point en indiquant qu'à notre avis, il est sage de ne pas limiter la possibilité de justifier un abandon de recettes par les règles et usages applicables à la situation du contribuable au seul cas où il exerce une profession réglementée. Dans le cas d'une activité libérale non réglementée, il est légitime d'admettre, dès lors qu'est en cause l'exercice d'un art ou d'une science et que le professionnel noue avec son client une relation *intuitu personae*, qu'une remise d'honoraires peut s'expliquer par des motifs comme, par exemple, la volonté de réparer une éventuelle faute du professionnel dans la réalisation de sa prestation – cela ne peut être regardé comme un écart dans l'exercice normal de la profession. Et au-delà, compte tenu de la diversité des BNC, il est difficile d'exclure d'emblée qu'un contribuable exerçant une activité non professionnelle plus ou moins atypique ou qui tire parti d'une source de profits puisse faire valoir qu'il s'est conformé à une règle ou un usage bien établi qui régit l'exercice normal de cette activité ou l'exploitation de la source de profits dont il bénéficie.

Si vous nous suivez vous serez conduits à faire droit aux pourvois du ministre en annulant les arrêts attaqués au motif que la cour ne pouvait sans erreur de droit juger qu'il n'appartenait pas à l'administration de réintégrer dans les bénéfices imposables des contribuables les remises d'honoraires consenties à certains de leurs clients. A tout le moins, la cour ne pouvait le faire sans rechercher si ces remises étaient justifiées par une contrepartie équivalente pour eux ou si elles étaient conformes aux règles ou aux usages de leur profession de notaire – c'est-à-dire si elles pouvaient être regardées autrement que comme des libéralités consenties à des tiers.

4. Nous vous proposons en outre de préciser, dans votre décision, les règles de preuve que le juge devra appliquer lorsque se trouvera discuté devant lui le bien-fondé de la prise en compte, dans le BNC d'un contribuable, d'une recette qu'il aurait dû percevoir.

Vous pourrez sur ce point vous inspirer des règles applicables en matière d'acte anormal de gestion (CE 27 juillet 1984, SA Renfort Service, précitée ; CE section, 20 juin 2003, société établissements Lebreton, comptoir général de peintures, n° 232832, au Recueil p. 273 et à la RJF 10/03 n° 1140 avec concl. P. Collin p. 754). Il appartiendra ainsi à l'administration d'établir que le contribuable a renoncé à percevoir une recette. Mais c'est au contribuable seul que peuvent être réclamées les explications permettant de justifier cette renonciation, pour la bonne raison que c'est lui le mieux placé pour ce faire. A l'administration donc d'établir l'existence de la renonciation à recette. Au contribuable ensuite d'apporter les éléments permettant d'établir qu'il en a retiré une contrepartie équivalente ou qu'il ne s'est pas écarté de l'exercice normal de sa profession ou de son activité, ou des règles ou usages applicables à l'exploitation de la source de profits dont il tire parti. Si l'administration convainc le juge de l'existence d'une renonciation à recettes et que le contribuable, en réponse, échoue à la justifier, l'administration sera réputée apporter la preuve du bien-fondé de l'imposition, qui lui incombe en principe, sauf lorsqu'il appartient au contribuable, en raison de la procédure d'imposition suivie, d'établir le caractère exagéré de l'imposition contestée.

5. Nous terminerons par deux brèves observations portant sur des questions qui ne se posent pas dans le présent litige mais que nous abordons à titre exploratoire.

La première est celle du contrôle que vous exercerez, en tant que juge de cassation, sur la notion de renonciation à une recette qu'un titulaire de BNC aurait dû percevoir. Là encore, à l'image de ce que vous jugez en matière d'acte anormal de gestion, il serait logique que vous optiez pour un contrôle de l'erreur de qualification juridique des faits (en matière d'acte anormal de gestion, voyez CE section, 10 juillet 1992, société Musel SBP, n° 110213, aux tables du Recueil et à la RJF 8-9/92 n° 124 avec concl. O. Fouquet p. 673 ; CE 28 juillet 2000, association chambre départementale de la propriété immobilière du Jura, n° 196129, aux tables du Recueil et à la RJF 11/00 n° 1234).

La deuxième question porte sur le rôle de la commission départementale des impôts directs et des taxes sur le chiffre d'affaires. Cette instance est compétente pour connaître des questions portant sur le montant du résultat non commercial. Elle pourra donc utilement se prononcer sur des questions de fait telles que l'existence d'une renonciation à recettes, celle d'une contrepartie pour le contribuable ou encore les usages applicables à sa situation. Vous savez, en outre, que le législateur a étendu la compétence de la CDI pour lui permettre de se prononcer, par dérogation à la règle selon laquelle elle ne peut connaître que de questions de fait, sur la qualification d'acte anormal de gestion⁷ – si vous nous suivez vous serez certainement amenés à dire, un jour ou l'autre, si cela l'autorise à se prononcer sur le point de savoir si un titulaire de BNC a renoncé à une recette qu'il aurait dû percevoir.

Par ces motifs nous concluons, dans chacune des deux affaires :

- à l'annulation de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Paris ;
- au renvoi de l'affaire à la cour ;
- au rejet des conclusions présentées par le contribuable au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

⁷ Loi n° 2004-1485 du 30 décembre 2004 de finances rectificative pour 2004, article 26 (nouvelles dispositions applicables aux propositions de rectification adressées à compter du 1er janvier 2005).