

Régime fiscal des frais exposés par un avocat dans le cadre de l'exercice de sa profession « au profit d'un collaborateur »

Lire les conclusions de :

Dominique Jourdan

Conclusions du rapporteur public

DÉCISION DE JUSTICE

CAA Lyon, 2ème chambre – N° 11LY02700 – 05 janvier 2012 – C [↗](#)

INDEX

Mots-clés

Régime fiscal, Honoraires du collaborateur

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public

Résumé

¹ Cette affaire pose la question de la détermination des limites du caractère professionnel d'une dépense exposée dans le cadre d'une activité non commerciale, dans ce cas de figure inédit : les frais exposés par un avocat dans le cadre de l'exercice de sa profession « au profit d'un collaborateur ». L'administration fiscale a estimé que les frais engagés par un avocat, M. C., relatifs aux locaux, matériels, secrétariat, téléphonie, affranchissements, documentation et autres frais généraux engagés, ne pouvaient être regardés comme engagés dans l'intérêt direct de son entreprise eu égard à la part des recettes tirées par sa collaboratrice provenant de sa clientèle privée.

² Cette position a été confirmée par la Cour, aux conclusions contraires du rapporteur public.

³ En effet, l'administration fiscale a fondé le redressement sur l'acte anormal de gestion commis par l'avocat, qui engageait selon elle des frais de gestion trop élevés, employant là une terminologie qui n'appartient pas aux bénéfices non commerciaux. Puis elle a estimé le montant de ces frais comme constituant une dépense excessive excédant celles nécessitées par l'exercice de la profession du contribuable, non pas par rapport aux dépenses en elle-même, (immeuble trop prestigieux par exemple), mais en raison de l'importance des recettes perçues de la clientèle privée par la collaboratrice de M. C., fille de ce dernier. Etait-ce pour l'administration l'élément déterminant ?

⁴ Le rehaussement a ainsi été fait, et admis par la Cour sur la base de la part des honoraires que retirait, hors rétrocessions, la collaboratrice de l'exploitation de sa clientèle personnelle, soit 22 % pour 2005, et 27 %, pour 2006.

⁵ Cette solution nous paraît infondée, dès lors que les dépenses engagées par l'avocat sont en soi nécessaires pour le fonctionnement de son cabinet. Elles n'auraient d'ailleurs fait l'objet d'aucune contestation si la collaboratrice était employée depuis moins de cinq ans, car le règlement intérieur unifié des barreaux de France prohibe toute re-facturation du coût généré par le traitement de la clientèle personnelle du collaborateur libéral pendant les cinq premières années de collaboration. Ce donc parce que la collaboratrice commence à se constituer une clientèle privée et à percevoir des recettes, que les dépenses de l'avocat employeur ne sont plus nécessitées par l'exercice de sa profession et deviennent excessives ?

⁶ Le mode de calcul nous semble tout aussi contestable : ce ne sont pas les dépenses réellement imputables à l'activité de la collaboratrice qui ont fait l'objet d'un redressement (part des locaux et consommables) : l'administration s'est référée aux recettes perçues par la collaboratrice.

⁷ L'affaire fait l'objet d'un pourvoi devant le Conseil d'Etat. Les collaborateurs employés dans les cabinets d'avocats vont-ils se voir appliquer une participation aux frais généraux de leur cabinet à raison du chiffre d'affaires qu'ils retirent de leur clientèle privée... au mépris des termes de leur contrat de collaboration ou des usages de la profession ? Cela paraît peu probable et peu souhaitable....

Conclusions du rapporteur public

Dominique Jourdan

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

Autres ressources du même auteur



DOI : [10.35562/alyoda.5956](https://doi.org/10.35562/alyoda.5956)

¹ Me C. exerce la profession d'avocat depuis 1971. Il a signé un contrat de collaboration depuis 1998 avec sa fille. Il fait l'objet d'une vérification de comptabilité en 2008, à la suite de laquelle il se voit notifier le 25 février 2008 des redressements en matière d'impôt sur les revenus dans la catégorie des bénéfices non commerciaux et en matière de taxe sur la valeur ajoutée.

² Par le jugement attaqué du 17 mars 2010, le tribunal administratif de Clermont-Ferrand a rejeté sa demande en décharge.

³ Le tribunal ayant statué par un seul jugement, des foyers fiscaux distincts, vous serez amenés à annuler ce jugement, en application de la jurisprudence Vous entendez faire ainsi application de la jurisprudence du [CE Sté Moulin Jacquot du 14 juin 1989 n° 61229](#) ; [CE 12 mars 2010 n° 294786 Epoux C.](#).

⁴ Puis vous aurez à vous prononcer sur la question essentielle de ce litige qui porte sur le refus opposé par l'administration à la déductibilité des frais qu'elle considère comme afférents à l'activité professionnelle de la collaboratrice de Me C. et en l'occurrence, sa fille.

⁵ La question de la détermination des limites du caractère professionnel d'une dépense exposée dans le cadre d'une activité non commerciale, semble dans ce cas de figure, inédite.

⁶ Le 1 de l'article 93 du code général des impôts, applicable à la catégorie des revenus des professions non commerciales autorise la déduction des dépenses nécessitées par l'exercice de la profession. Ces règles de déductions déterminées par la jurisprudence, sont, plus sévères en matière de bénéfices non commerciaux que pour d'autres catégories de revenus. (cf. Pierre-François Racine, chron. RJF 1982, p.155 ; Stéphane Austry, « BNC : notion de dépenses nécessitées par l'exercice de la profession », RJF 1997, p. 3) .,

⁷ Vous savez qu'il appartient toujours au contribuable qui relève de la catégorie des bénéfices non commerciaux d'apporter la preuve que les dépenses qu'il a déduites de son bénéfice imposable étaient nécessitées par l'exercice de sa profession (CE 26 novembre 1984, n° 44204, RJF 1985, n° 65 ; 14 décembre 1987, n° 46880, RJF 1988, n° 165).

8 Ainsi que le rappelle P. Colin dans ses conclusions sous l'affaire 232753 Mme H. du 19 février 2003, la notion de "dépense nécessitée par l'exercice de la profession" doit ainsi s'entendre par opposition, d'une part, aux dépenses purement personnelles (CE Sect. 5 octobre 1973, D. p.392), d'autre part, aux dépenses qui tout en ne revêtant pas un tel caractère ne sauraient pour autant être regardées comme déductibles dans la mesure où elles ne sont pas exposées dans le cadre d'un exercice normal de la profession (CE Sect. 29 octobre 1971, D.p. 422).

9 Et pour le citer, « la notion d'exercice normal de la profession doit conduire à refuser la déduction de toute dépense qui aurait pu être évitée par de meilleurs choix de gestion. Il en résulterait une immixtion de l'administration fiscale et du juge de l'impôt dans l'activité du contribuable qui n'est pas souhaitable. "

10 La déduction de dépenses qui ont été exposées par le contribuable alors qu'il méconnaissait la réglementation applicable à sa profession n'est pas admise (13 novembre 1996, B., n° 128088, RJF 1997, n° 027 ; 20 novembre 1996, ministre c/A., n° 0156534, RJF 1997, n° 028) . Mais le fait qu'une activité soit licite ne suffit pas à établir qu'elle se rattache à l'exercice normal d'une profession. (CE 10 novembre 1965, ministre c. Sieur D..., n° 61340, Rec., p. 598 ; Dupont 1966, p. 39.

11 Dans notre affaire, le débat ne porte pas véritablement sur le caractère personnel ou professionnel des dépenses. L'administration fiscale reproche au contribuable de supporter et, déduire l'ensemble des charges de fonctionnement de son cabinet, alors qu'exerce dans les mêmes lieux sa collaboratrice, qui tire de sa propre activité libérale 80 % de ses recettes.

12 Dans sa proposition de rectification datée du 25 février 2008, le vérificateur constate l'avantage sans contrepartie donné à Me C à sa fille, constitutif, selon les termes de cette lettre d'un acte anormal de gestion.

13 L'acte anormal de gestion n'a pas en principe sa place en matière de bénéfices non commerciaux. Et l'utilisation de cette terminologie pas le requérant, qui pense alors ne pas supporter la charge de la preuve, est à l'origine de débats « faussés » de part et d'autre.

14 Toutefois, la particularité de ce dossier c'est qu'il condamne non pas la dépense en soi, mais la renonciation à percevoir des recettes.

15 Le conseil d'Etat a parfois utilisé le terme d'acte anormal de gestion dans une hypothèse de modalités de partage des honoraires. Le partage de bénéfices non commerciaux conforme aux usages de la profession est admis. A l'inverse, il constitue un acte de gestion anormale justifiant la réintégration dans ses résultats, imposables entre les mains des associés dans la catégorie des BNC, de la

différence entre 25 % des honoraires et les sommes rétrocédées CE 22 juin 1983 n° 25167, 25168, 25169 et 25170, 7^e et 9^e s.-s. : RJF 8-9/83 n° 1017.

¹⁶ Autre hypothèse plus ancienne, Le fait pour un cabinet d'architectes d'attribuer 75 % des honoraires à un bureau d'études sous-traitant correspond aux usages de la profession. En revanche, le fait d'allouer 85 % correspond à une gestion anormale. (CE 22 juin 1983, n° 25170, 7^e et 9^e sous-sections.)

¹⁷ En l'espèce, l'administration semble raisonner à partir du constat du caractère excessif des charges eu égard au chiffre d'affaires du cabinet pour en déduire que je cite « *compte tenu de leur montant très élevé, toutes les dépenses ne peuvent être considérées comme nécessitées par l'exercice de la profession* ».

¹⁸ Le point de départ de ce redressement nous semble pour le moins contestable, et le redressement également :

¹⁹ En effet, du point de vue des dépenses, les seules dépenses effectivement étrangères à l'activité professionnelle pourraient être les consommables rattachables à l'activité libérale de la collaboratrice. Mais le calcul de cette dépense devrait alors se faire eu égard aux consommations constatées. La dépense réelle est sans rapport avec le prorata du chiffre d'affaires retenu en l'espèce par l'administration.

²⁰ Ce calcul est erroné, sans doute parce que le raisonnement qui en est le fondement est lui-même faussé. Par ailleurs, Les dépenses fixes (immeuble, secrétaire...) ont été engagés par Me. C. avant même l'emploi de sa collaboratrice, et le seraient de même, si elle quittait le cabinet.

²¹ Du point de vue des recettes, M. C était tenu en raison des règles déontologiques de ne pas facturer à sa collaboratrice la participation aux frais de fonctionnement du cabinet, pendant les cinq premières années de collaboration. Passé ce délai, il reste néanmoins tenu, déontologiquement par le contrat qu'il a signé avec sa collaboratrice, qui exclut ses frais. Et si vous vous placez sur le terrain de l'acte anormal de gestion, comme dans les deux affaires de bénéfices non commerciaux citées, vous ne noterez pas dans les termes de ce contrat, qui au demeurant ainsi que le mentionne l'administration, fait état qu'une rétrocession d'honoraires de 1065 euros par mois, d'acte anormal de gestion, d'acte illicite, ou d'acte contraire aux usages de la profession.

²² Les dépenses nous semblent donc nécessitées par l'exercice de la profession, et déductibles au sens des dispositions du 1 de l'article 93 du code général des impôts.

23

La présentation de cette affaire est, nous l'avons dit, singulière, dès lors que le débat de chacune des parties, se place tour à tour sur le terrain de la dépense nécessaire ou pas dans l'exercice de la profession, mais aussi celui de la renonciation à une recette étrangère ou pas à cet exercice. En contestant le caractère « l'anormalité de l'acte de gestion » retenu dans la proposition de rectification par le vérificateur sur le fondement de charges excessives, en faisant valoir l'existence de contrepartie, mais surtout de frais fixes en dehors de toute collaboration pour le cabinet, la particularité du contrat de collaboration, l'absence de pertinence des ratios (Cf mémoires et DPI) annexe 2, 5) le requérant conteste utilement, maladroitement sans doute, un redressement qui lui a notifié de manière tout aussi maladroite par l'administration fiscale, même s'il se trompe sur la charge de la preuve.

24

Admettre le rehaussement reviendrait à considérer que les dépenses engagées par un cabinet relatives à ses locaux et autres frais de gestion ne sont regardées comme nécessaires par l'exercice de la profession qu'eu égard aux recettes perçus par les collaborateurs, qui se verraient alors appliquer une participation aux frais généraux de leur cabinet à raison du chiffre d'affaires qu'ils retirent de leur clientèle privée... au mépris des termes de leur contrat de collaboration ou des usages de la profession. Cela paraît peu probable et peu souhaitable...

25

Telles sont nos conclusions dans ces affaires, étant précisé que le contribuable pourra également se voir attribuer des frais irrépétibles.