

N°s 274480 et 307163

M. et Mme Philippe Henri et M. Eric Maurice

3^{ème} et 8^{ème} sous-sections réunies

Séance du 7 mai 2008

Lecture du 30 juin 2008

CONCLUSIONS

M. Emmanuel GLASER, Commissaire du Gouvernement

Les deux affaires qui viennent d'être appelées vous invitent à revenir sur votre jurisprudence de Section du 20 juillet 1971 qui a exclu la déduction des charges liées à l'acquisition d'un patrimoine privé (CE 20 juillet 1971, n° 81146, Section, Dupont 1971 p. 355, GA n° 14, Dr. fisc. 1972 c.1821 conclusions Delmas-Marsalet). Disons d'emblée que, même si cette question ne va pas de soi, nous ne vous proposerons pas d'effectuer un tel revirement.

1. M. Henri et M. Maurice sont, tous deux, experts comptables au sein du cabinet Maurice.

En 1994, ce cabinet, qui était constitué sous la forme d'une SARL, s'est transformé en société anonyme. A cette occasion, les intéressés, qui étaient jusque là simples salariés, ont acquis chacun 25 % du capital de la société, acquisition qu'ils ont financée par un emprunt, respectivement de 760 000 F et 700 000 F, remboursable en sept et huit échéances annuelles.

Ils ont déduit les intérêts des emprunts des dividendes perçus de ces actions, ce que l'administration n'a pas admis. Il en est résulté, pour M. Henri, des impositions supplémentaires en matière d'impôt sur le revenu, de CSG et de CRDS au titre des années 1994 à 1999 et, pour M. Maurice, des impositions supplémentaires en matière d'impôt sur le revenu au titre des années 1994 à 1998 et en matière de CSG et de CRDS au titre des années 1995 à 1998.

Après rejet de leur réclamation, ils ont porté le litige devant le tribunal administratif d'Orléans, qui, pour le premier, par deux jugements du 6 février 2001 (s'agissant des années 1994 à 1997, et du 23 mars 2004, s'agissant des années 1998 et 1999, et, pour le second, par un jugement du 17 octobre 2000, a rejeté leur demande en décharge, rejet qui a été confirmé par deux arrêts de la cour administrative d'appel de Nantes du 28 juin 2004 et du 16 juin 2004 (non publiés à la RJF).

C'est à ce stade que leurs aventures contentieuses ont divergé.

Sous le n° 274480, M. Henri se pourvoit en cassation contre l'arrêt du 28 juin 2004.

Sous le n° 271246, M. Maurice s'est pourvu en cassation contre l'arrêt du 16 juin 2004, mais par une décision du 23 avril 2007, la 10^{ème} sous-section jugeant seule lui a donné

partiellement satisfaction dans des conditions sur lesquelles nous reviendrons. Sous le n° 307163, il vous saisit d'un recours en rectification d'erreur matérielle contre cet arrêt.

Si son recours est recevable, ce qui comme nous le verrons, n'est pas évident, la solution que vous donnerez au litige dépend de la réponse que vous apporterez à la question évoquée en introduction, ce qui nous conduit à commencer par le pourvoi de M. Henri.

2. Celui-ci soulève un moyen qui est certainement fondé.

L'arrêt de la cour n'est pas très clair, car il juxtapose les différents motifs sans qu'on puisse suivre très bien le raisonnement. Celle-ci a jugé, en effet, que les actions en cause ne pouvaient être regardées comme un actif professionnel, alors même que les dividendes qu'elles procurent sont imposables, que la loi n'imposait pas la possession de ces actions pour exercer une activité salariée dans une société d'expertise comptable, que les intérêts de l'emprunt litigieux n'étaient pas au nombre des charges que les salariés peuvent déduire de leur revenu imposable en application de l'article 83 du CGI et qu'en conséquence cet emprunt ne peut être regardé que comme ayant permis au contribuable de financer l'acquisition d'un élément de son patrimoine privé.

M. Henri critique ce raisonnement sur deux terrains différents, qui n'ont ni la même portée s'agissant de la fiscalité des revenus de capitaux mobiliers, ni les mêmes conséquences sur les suppléments d'impôt en cause aujourd'hui devant vous.

Il soutient, d'abord, qu'en jugeant que les actions en cause avaient été acquises au titre de son patrimoine privé, la cour a commis une erreur de droit. Il soutient, ensuite, qu'à supposer que tel soit bien le cas, il est alors temps de changer votre lecture de l'article 13, 1 du CGI et d'abandonner la jurisprudence de 1971.

L'intéressé a, sans aucun doute, raison sur le premier point.

Par une décision Boutourlinsky, vous avez, en effet, jugé qu'il résultait des dispositions combinées des articles 13, 1 et 83, 3° du CGI qu'un salarié peut déduire de ses revenus salariaux les dépenses qui, eu égard à leur objet et à leur ampleur, peuvent être regardées comme directement utiles à l'acquisition ou la conservation de ces revenus, alors même qu'aucune circonstance de fait ni aucun texte ne les rendraient obligatoires, et qu'il en allait ainsi de l'acquisition par un expert comptable, salarié d'une société anonyme, d'une participation au capital de cette société, dès lors que cette acquisition est de nature à faciliter directement la poursuite de son contrat de travail, puisque, notamment, les deux-tiers du capital d'une société anonyme d'expertise comptable doivent, en vertu de la loi, être détenus par des experts-comptables (CE 25 octobre 2004, n° 255092, Boutourlinsky : RJF 1/05 n° 27, avec nos conclusions au BDCF 1/05 n° 6, JCP E n° 11 p. 462 note M. Cozian).

Le ministre le reconnaît, d'ailleurs, en défense et a, donc, accordé à M. Henri, par décisions du 11 janvier 2007, le dégrèvement total des impositions supplémentaires établies au titre des années 1994 à 1997 en matière de CSG et de CRDS et le dégrèvement partiel des cotisations supplémentaires d'IR au titre des années 1995 et 1996.

Vous prononcerez, donc, un non lieu à hauteur de ces dégrèvements (CE 21 juin 1996, n° 137885, Allicot : RJF 8-9/96 n° 1080, BDCF 4/96 p. 69 conclusions G. Bachelier, non lieu consécutif à un dégrèvement après l'introduction du recours en cassation ou CE 27

juin 2005, n° 259368, Dufresnes : RJF 10/05 n° 1101, BDCF 10/05 n° 122 conclusions M.-H. Mitjavile, absence de non lieu, l'administration ayant simplement indiqué son intention de dégrever).

Mais, le litige n'a pas perdu totalement son objet, contrairement à ce que soutient le ministre.

Nous serions même tenté de dire qu'il ne devient intéressant qu'à ce stade.

En effet, le dégrèvement accordé par le ministre en application de votre jurisprudence Boutourlinsky est fondé sur le fait que les intérêts des emprunts contractés pour acheter les actions en cause ont été directement utiles à la conservation des revenus salariaux de M. Henri. Ils constituent, donc, des charges imputables sur lesdits revenus. L'intéressé ayant déjà bénéficié de la déduction forfaitaire de 10 % pour frais professionnels applicable aux salariés, l'administration a compensé les intérêts en cause avec cette déduction, conformément à votre jurisprudence, rendue en matière de déduction des sommes versées en exécution d'un engagement de caution, selon laquelle le contribuable qui demande à bénéficier d'une telle déduction opte implicitement pour le régime des frais réels justifiant que l'administration demande la compensation avec la déduction forfaitaire de 10 % (CE 5 avril 1993, n° 89140, Collard : RJF 5/93 n° 657). C'est cette compensation qui explique que l'intéressé n'ait pas obtenu le dégrèvement de la totalité des cotisations supplémentaires d'IR, dès lors qu'en 1994 et 1997, le montant de la déduction forfaitaire était supérieur au montant des intérêts des emprunts versés.

Ce dégrèvement ne solde, donc, pas le litige.

Car, comme nous l'avons indiqué, M. Henri soutenait aussi que l'arrêt de la cour était entaché d'erreur de droit dans l'application de l'article 13, 1 du CGI, dès lors que les intérêts en cause devaient pouvoir être déduits, dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, des dividendes versées au titre des actions achetées. Dans son mémoire en réplique devant vous, il s'oppose ainsi à la demande de compensation du ministre au motif qu'elle n'a pas de sens dans la cédule des revenus de capitaux mobiliers, où aucune déduction de ce type n'existe.

3. Nous en arrivons, ainsi, à l'intérêt principal de cette affaire, qui a trait à l'interprétation de l'article 13, 1 du CGI.

Aux termes de cet article : « Le bénéfice ou revenu imposable est constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature, sur les dépenses effectuées en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ».

Faisant une lecture littérale de cet article, M. Henri soutient que les actions qu'il a achetées sont productives de revenus puisqu'il a perçu des dividendes d'un montant de plus de 200 000 F en 1994, 350 000 F en 1995 et 210 000 F par an de 1996 à 1999. Ces revenus étant imposables, il découle, selon lui, directement de l'article 13, 1 que les dépenses consenties pour l'acquérir doivent venir en déduction du revenu brut.

Ce raisonnement heurte, toutefois, de front votre décision de Section de 1971 précitée, par laquelle vous avez jugé que doivent être regardés comme des dépenses déductibles « les intérêts des emprunts contractés pour acquérir ou conserver les éléments

d'actif qui sont affectés aux entreprises exploitées ou aux professions exercées par le contribuable ; qu'en revanche, et sauf disposition contraire expresse, les frais engagés pour maintenir ou accroître le patrimoine privé du contribuable ne peuvent être déduits des revenus retirés de certains éléments de ce patrimoine ; qu'il en est ainsi notamment des intérêts des emprunts contractés par des particuliers en vue de maintenir ou accroître leur portefeuille privé de valeurs mobilières, lorsque les produits éventuellement retirés par le contribuable d'opérations de bourse réalisées à titre non habituel n'entrent pas dans la catégorie des bénéfiques non commerciaux définis à l'article 92-2 du Code ».

Vous avez, depuis lors, réaffirmé à plusieurs reprises cette jurisprudence (CE 10 novembre 1971, n° 75046, Dupont, 1/72 p. 37 ; CE 4 juin 1976, n° 97732, Plén. : RJF /76 n° 370, Dr. Fisc. 1977 c. 176 conclusions Schmeltz ; CE 15 décembre 1976, n° 94886 : RJF 2/77 n° 75 ; CE 7 décembre 1983, n° 32735 : RJF 2/84 n° 113 ; CE 4 juillet 1984, n° 34988 : RJF 10/84 n° 1133 ; CE 26 juillet 1985, n° 41798 et 41799, Plén. : RJF /85 n° 1268 avec conclusions Ph. Bissara p. 662).

Il est vrai que cette décision est critiquée, jusque et y compris dans les *Grands arrêts de la jurisprudence fiscale* par le Professeur David. Celui-ci indique ainsi, d'abord à propos de cette jurisprudence en tant qu'elle s'applique à des revenus dont le contribuable n'a pas encore la disposition, que « cette solution paraît inspirée à la fois par une conception étroite de la règle de l'annualité, par un réalisme peut-être excessif du droit fiscal (qui ne tient pas compte des seules intentions du contribuable) et par la fongibilité des éléments du patrimoine privé (en vertu de laquelle les intérêts d'un emprunt contracté par le contribuable ne peuvent être affectés à l'acquisition d'un bien déterminé productif de revenus (...)) ; cette interdiction est ici plus discutable ». Lorsqu'est en cause un élément du patrimoine producteur de revenus, la critique se fait plus acerbe : « A partir du moment où un portefeuille privé de valeurs mobilières rapporte normalement des revenus imposables (comme le ferait une activité professionnelle), cette jurisprudence est trop stricte : elle s'explique peut-être par une méfiance traditionnelle envers les revenus du capital, mais devrait être assouplie ».

Toute la fin du commentaire est, ensuite, consacrée à la critique de cette jurisprudence, malgré tout qualifiée de « logique, souple, (...), réaliste et nuancée », au motif qu'elle entraînerait de nombreuses incertitudes, compte tenu notamment de la difficulté à distinguer actif professionnel et patrimoine privé pour les entreprises qui ne tiennent pas de bilan et de la situation très ambiguë des salariés et dirigeants d'entreprise dont l'actif professionnel est souvent difficile à déterminer et créerait une discrimination entre les professions indépendantes, à laquelle elle serait favorable et les bénéficiaires de revenus de capitaux pour lesquels elle serait très défavorable, les salariés se trouvant dans une situation intermédiaire. Le Professeur David propose, donc, d'abandonner cette distinction qui n'aurait plus d'utilité que comme règle de preuve, les charges liées à l'acquisition d'un patrimoine professionnel étant présumées déductibles, tandis que, s'agissant de celles liées à l'acquisition d'un patrimoine privé, il appartiendrait au contribuable d'établir que le bien acquis rapporte ou doit rapporter des gains imposables.

Il est vrai, aussi, que vous faites déjà une utilisation assez extensive de l'article 13, I, notamment en le combinant avec les articles relatifs à la déduction des charges propres à chaque catégorie de revenus, qui pourrait vous inciter à faire le pas supplémentaire qui vous est suggéré.

On sait, en effet, qu'il existe trois catégories de dispositions du CGI portant sur la déduction des charges : l'article 13, 1 que nous avons cité, les articles propres à chaque cédule (notamment l'article 31 pour les revenus fonciers, l'article 39 pour les BIC qui liste minutieusement sur 11 pages du CGI tout ce qui est déductible, l'article 83 pour les traitements et salaires, et notamment son 3°, qui permet la déduction « des frais inhérents à la fonction ou à l'emploi » ou l'article 93, 1 pour les BNC, qui autorise, lui, la déduction des « dépenses nécessitées par l'exercice de la profession »). On remarquera, sur ce point, que certaines catégories de revenus, comme les revenus de capitaux mobiliers, ne font l'objet d'aucune disposition. Enfin, l'article 156-II du CGI, qui énumère les charges déductibles du revenu global.

Dans ces conditions, il y a, en théorie, deux visions possibles de la combinaison de l'article 13, 1 et des articles catégoriels. On peut considérer que cet article, qui ouvre la section II « Revenus imposables du chapitre « Impôt sur le revenu » du CGI, ne constitue qu'une annonce, un cadre général sans portée propre, seuls les articles catégoriels, qui en constitueraient l'explicitation, pouvant fonder une déduction. La version positive de cette lecture consiste à dire que cet article énonce un principe qui sert à éclairer les articles catégoriels, mais ne se suffit pas à lui-même. Ce serait certainement la conception la plus simple.

A l'inverse, on peut chercher à donner une portée à l'article 13, 1, ce qui, là encore, peut se faire de plusieurs façons : soit l'on considère que cet article n'est applicable qu'en l'absence totale de dispositions catégorielles, comme dans le cas des RCM, ce qui lui donnerait une valeur purement supplétive, soit l'on estime qu'il peut compléter les dispositions catégorielles en autorisant des déductions qui ne sont ni prévues ni interdites, soit l'on s'autorise une lecture combinée de la disposition générale et de la disposition catégorielle, ce qui, compte tenu de la formulation très large de l'article 13, 1, conduit nécessairement à un assouplissement de la disposition catégorielle.

L'examen de votre jurisprudence, depuis la décision de 1971, montre que vous n'avez jamais opté pour la première solution et que vous êtes progressivement arrivé à cette dernière approche.

Dès l'origine, vous avez cherché à combiner la disposition générale et les dispositions catégorielles. Ainsi, par une première décision de Section du 20 juin 1969 (n° 73204, Rec. CE p. 330), vous avez jugé que lorsqu'une dépense déterminée n'est ni expressément prévue ni expressément exclue par le texte catégoriel, il convient d'examiner si cette dépense est conforme, au regard de la catégorie de revenus envisagés, à la définition des charges déductibles donnée par l'article 13, 1. Dans cette mesure là, l'article 13, 1 permet la déduction de dépenses dont la déduction n'est pas prévue par l'article catégoriel. Et, par une autre décision de Section du même jour (CE, 20 juin 1969 n° 74924, Rec. CE p. 328), vous avez jugé que « si les frais d'acte et d'enregistrement acquittés par le sieur X à l'occasion de l'acquisition d'un immeuble n'entrent pas dans les catégories de dépenses dont l'article 31 sus-rappelé prévoit la déduction pour leur montant réel, l'énumération contenue audit article n'est pas limitative, mais que les frais litigieux ont été exposés par le contribuable requérant en vue de la constitution d'un capital immobilier et non en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu ; qu'ainsi, ils ne répondent pas à la définition des charges déductibles, énoncées à l'article 13, 1 ».

Puis, par une décision du 24 octobre 1969 (CE, n° 69226, Dupont 1/70 p. 40), vous avez jugé que « si l'article 13 du CGI définissant le revenu annuel du contribuable prévoit la déduction des frais exposés pour l'acquisition ou la conservation du revenu, il résulte de l'ensemble des dispositions dudit code que ne peuvent être admises en déduction, outre les dépenses limitativement énumérées à l'article 156-II comme des charges du revenu global du contribuable, que les frais qui ont, pour l'une des catégories de revenus énumérés audit code, le caractère de charges déductibles, soit que leur déduction ait été prévue par les dispositions propres à ladite catégorie, soit qu'ils aient le caractère de frais exposés pour l'acquisition ou la conservation des revenus compris dans cette catégorie ». Et, dans cette affaire, vous avez refusé la déduction de sommes versées par un PDG de SA en vue de régler les créances d'une SARL dont il était aussi le gérant minoritaire, au motif que cette dépense « ne saurait être regardée ni comme faisant partie des frais professionnels inhérents à l'emploi ou à la fonction, déductibles, en application des dispositions de l'article 83, 3° du CGI, des rémunérations qu'il a perçues en qualité de PDG de la SA Y..., ni comme entrant dans les frais exposés pour l'acquisition ou la conservation des revenus perçus à raison de cet emploi ».

La décision de Section de 1971 se situe dans la continuité de cette jurisprudence. Ecartant la première solution que nous évoquions, qui aurait consisté à dire que l'article 13, 1 était sans portée en l'absence de disposition catégorielle spécifique, vous avez accepté d'en faire directement application à une catégorie de revenus ne comportant aucune disposition particulière. Selon les termes du Commissaire du Gouvernement, M. Delmas-Marsalet : « l'article 13, 1 est applicable, à titre complémentaire ou à titre supplétif, pour la détermination du revenu net de chaque catégorie. Il l'est, tout particulièrement, pour la détermination des revenus nets des capitaux mobiliers pour lesquels la loi fiscale n'édicte aucune disposition relativement aux charges qui peuvent être déduites du revenu brut ».

Il y avait, toutefois, dans la formule « à titre complémentaire ou à titre supplétif », employée par le commissaire, une certaine ambiguïté. C'est une chose, en effet, d'appliquer l'article 13, 1 pour suppléer l'absence de disposition spécifique ou même en marge de dispositions existantes, c'en est une autre de l'appliquer en complément d'une disposition existante. La décision elle-même ne lève pas totalement cette incertitude en jugeant que l'article 13, 1 « est applicable, à défaut de disposition contraire, pour la détermination du revenu net des différentes catégories ». Une telle formule n'exclut pas clairement une utilisation de l'article 13 à titre complémentaire. On ne peut, toutefois, pas dire non plus qu'elle y invite.

Or, si certaines décisions s'en tiennent à une lecture strictement supplétive de l'article 13, 1 (CE 7 décembre 1983, n° 32735 : RJF /84 n° 113, dont le pied d'arrêt à la RJF indique, de façon très claire, que « les dispositions de l'article 13 du CGI n'ont qu'un caractère supplétif, c'est à dire ne régissant pas les modalités de déduction des charges exposées pour la conservation ou l'acquisition d'un revenu catégoriel, lorsque l'assiette de ce revenu, et notamment les charges déductibles pour la détermination de ce revenu, sont régies par des dispositions particulières » ou CE 26 juillet 1985, n° 41798 et 41799, précitée), la jurisprudence a progressivement abandonné cette rigueur, s'agissant notamment des engagements de caution souscrits par les dirigeants de société.

La première décision qui a admis leur déductibilité était fondée strictement sur l'article 83, 3° (CE 22 juin 1983, n° 32531 : RJF 8-9/83 n° 965 avec conclusions P. Rivière p. 426), mais deux décisions postérieures sont, elles, fondées exclusivement sur l'article 13 (CE 9 avril 1986, n° 49992 (3° espèce) et n° 68863 (4° espèce) : RJF 6/86 n° 565, Dr. fisc. 25/86 c.

1213 conclusions M.-A. Latournerie ; voir aussi CE 4 novembre 1988, n° 56620 : RJF 1/89 n° 41 a avec conclusions B. Martin-Laprade p. 9). Finalement, vous avez décidé de combiner ces deux articles (CE 22 décembre 1989, n° 56905, Plén., Biau : RJF 2/90 n° 105, Dr. fisc 17-18/90 c. 858 conclusions, contraires, P.-F. Racine, RJF /93 p. 815 chronique G. Goulard). Le Président Racine, qui déduisait de la décision de 1971 qu'il était impossible de combiner les articles 13 et 83, indiquait : « Cela implique qu'on ne peut pas déduire sur la base de l'article 13 du code des dépenses auxquelles l'article 83-3° interdirait de reconnaître le caractère de frais inhérents à l'emploi ou à la fonction. / Il en résulte qu'il est contraire à la loi de s'appuyer sur l'article 13 pour s'affranchir des rigueurs de l'article 83, 3° du CGI en tant que ce dernier exige que la dépense soit inhérente à l'emploi ». Vous avez confirmé la jurisprudence Biau dans vos décisions ultérieures (CE 9 octobre 1992, n° 113045, Plén., Acquaviva : RJF 11/92 n° 1456 avec conclusions M.-D. Hagelsteen p. 870 et CE 9 octobre 1992, n° 116181, Plén., Sérafini : RJF 11/92 n° 1506 avec conclusions Ph. Martin p. 868). Comme le disait habilement le président Martin dans ces conclusions : « Votre jurisprudence, combin[e] les articles 13 et 83 du CGI, sans écarter l'article 13 sur le fondement de l'article 83 mais sans donner une portée maximale à l'article 13 ».

Il n'en demeure pas moins que certaines de vos décisions utilisent effectivement l'article 13 pour admettre la déductibilité de dépenses qui ne le seraient pas sur le fondement du seul article 83, 3°. Il en va ainsi, par exemple, de la décision Biau précitée, qui juge que la dépense constituée par l'engagement souscrit par l'intéressé en se portant caution « a bien été effectuée par M. Biau en vue de l'acquisition d'un revenu au sens de l'article [13, 1] du CGI » ou d'une décision relative à un engagement de caution souscrit par le président salarié d'une association (CE 9 février 2001, n° 201687, Ministre c/Clair : RJF 4/01 n° 433, BDCF 4/01 n° 46 conclusions G. Goulard).

Vous avez appliqué la même logique dans la décision Boutourlinsky précitée, en jugeant « qu'un salarié peut déduire de ses revenus les dépenses qui (...) peuvent être regardées comme directement utiles à l'acquisition ou à la conservation de ses revenus ».

L'article 13, dont vous avez fait dès la décision de 1971 une lecture favorable au contribuable, vous a ainsi permis d'élargir progressivement le champ des dépenses considérées comme « professionnelles » et déductibles à ce titre.

La troisième raison qui vient à l'appui de la thèse du contribuable tient au fait que l'un des fondements de la décision de 1971 n'existe plus. A l'époque, en effet, les particuliers, lorsqu'ils n'étaient pas regardés comme des professionnels de la bourse, n'étaient pas imposés sur les plus-values en capital réalisées à l'occasion de la cession de leurs titres. Tel était, d'ailleurs, le terrain sur lequel l'administration se défendait, expliquant qu'à la différence des plus-values réalisées par les entreprises industrielles ou commerciales lors de la cession d'actifs, lesquelles étaient soumises à l'impôt, ce qui justifiait que les intérêts des emprunts contractés pour les acquérir fussent considérés comme des charges déductibles, les plus-values en capital réalisées par les particuliers échappaient à l'impôt, ce qui justifiait, corrélativement, que les intérêts des emprunts contractés en vue d'accroître ce capital ne pussent être déduits de leurs revenus.

Il n'en va plus ainsi aujourd'hui, en application des articles 150-0 A à 150-0 E du CGI.

Faut-il, alors, franchir un pas supplémentaire et abandonner la distinction entre charges liées à l'acquisition d'un revenu professionnel et charges liées à l'acquisition d'un patrimoine privé sur le fondement d'une lecture littérale de l'article 13 ?

Malgré les différents éléments évoqués, qui ne sont pas sans force, nous devons avouer être assez réticent à envisager une telle évolution.

En premier lieu, s'il est clair que la distinction que fait la jurisprudence de 1971 entre les charges liées à l'acquisition d'un patrimoine privé et celles liées à l'acquisition d'un revenu professionnel ne découle pas très naturellement de la lettre de l'article 13, 1, dont la rédaction vise de façon tout à fait générale « l'acquisition ou (...) la conservation du revenu », il nous semble que votre décision peut néanmoins trouver un fondement dans une lecture également possible de cet article, qui mentionne « le bénéfice ou revenu imposable » et le définit comme « constitué par l'excédent du produit brut, y compris la valeur des profits et avantages en nature », et selon laquelle cet article vise avant tout les revenus professionnels.

En deuxième lieu, cette distinction nous paraît être la contrepartie logique de l'effort que vous avez fait pour donner une portée propre à cet article. Compte tenu de son mode de rédaction et de sa place dans le code, il aurait été possible de ne voir en lui qu'une introduction, l'énoncé d'un principe ne trouvant de traduction concrète que dans les différents articles catégoriels. Une telle interprétation était d'autant plus naturelle que le 3 de l'article 13 dispose que « le bénéfice ou revenu net de chacune des catégories de revenus visés au 2 est déterminé distinctement suivant les règles propres à chacune d'elle », ce qui pourrait s'interpréter sans trop d'effort comme signifiant « exclusivement selon les règles propres » à chaque catégorie. Une telle interprétation neutralisante aurait fait radicalement obstacle à la thèse du requérant.

La circonstance qu'ayant fait cet effort et que, entraîné par une pente naturelle, vous ayez progressivement élargi la portée de cet article ne nous paraît pas une raison suffisante pour abandonner le garde fou initial que vous aviez posé.

En troisième lieu, l'avancée qui vous est proposée aujourd'hui est d'une toute autre nature que les petits pas accomplis jusqu'ici. Dans le commentaire qu'il a fait de la décision Boutourlinsky, le Professeur Cozian notait à propos de la jurisprudence de 1971 : « Il s'agit au fond d'une jurisprudence « anticapitaliste » dirigée contre ceux qui empruntent pour grossir leur portefeuille de valeurs mobilières ». En autorisant la déduction des dépenses encourues pour l'acquisition d'un patrimoine privé, vous ouvrez, en effet, la voie à des montages que vous imaginez facilement. Il deviendrait possible d'emprunter pour financer l'acquisition de son patrimoine privé, ce qui avec un minimum de connaissances en matière de fiscalité et de bourse, ou de bons conseils, permettrait de s'enrichir aux frais de l'Etat, avec un effet de levier non négligeable et la possibilité de créer un déficit dans cette catégorie déductible du revenu global. Nous ne sommes pas vraiment convaincu que ce soit le meilleur emploi possible des deniers publics.

Enfin, nous sommes persuadé qu'un tel revirement n'aurait qu'une durée de vie très limitée, car le législateur viendrait immédiatement refermer la porte que vous auriez ouverte. Il nous semble, d'ailleurs, qu'une telle avancée relève, d'abord, du législateur lui-même, auquel il appartient de décider s'il veut favoriser à ce point les placements mobiliers.

Nous vous proposons, donc, d'écarter ce moyen et, en conséquence, de rejeter le surplus des conclusions de M. Henri.

4. Le recours en rectification d'erreur matérielle de M. Maurice vous retiendra moins longtemps.

Par la décision précitée du 25 avril 2007, la 10^{ème} sous-section a, comme nous l'avons indiqué, annulé l'arrêt de la cour administrative d'appel de Nantes du 16 juin 2004 et le jugement du tribunal administratif d'Orléans du 17 octobre 2000, prononcé un non-lieu sur les conclusions de l'intéressé à hauteur des dégrèvements prononcés et rejeté le surplus de ses conclusions.

Comme dans la présente affaire, le ministre n'avait prononcé le dégrèvement que sur le fondement de la jurisprudence Boutourlinsky, en admettant la déduction des intérêts des revenus salariaux de l'intéressé et en appliquant la compensation avec la déduction forfaitaire.

Or, dans son mémoire ampliatif, M. Maurice soutenait également, comme M. Henri, que les intérêts des emprunts devaient être déduits de ses revenus de capitaux mobiliers en application de l'article 13 du CGI. Ce moyen était visé. Dans son mémoire en réplique, il répondait au ministre, qui admettait la décharge en application de la jurisprudence Boutourlinsky, mais demandait la compensation, que s'agissant d'une déduction des RCM, la compensation ne pouvait pas jouer, ce que le visa du mémoire en réplique, enregistré la veille de l'audience, ne reprend pas.

Vous avez admis, contrairement aux conclusions pourtant très convaincantes de votre Commissaire du Gouvernement, J.-H. Stahl, par votre décision de Section, GIE Groupe Victoire (CE 29 mars 2000, n° 210988, Rec. CE p. 145, AJDA 2000.419 chronique M. Guyomar et P. Collin) que la prétention de moyen était un cas d'ouverture du recours en rectification d'erreur matérielle, dès lors que l'on peut considérer que ce moyen était soulevé « sans qu'il y ait à procéder à cet égard à une appréciation d'ordre juridique ».

Il ne fait, ici, aucun doute que ce moyen était soulevé de façon distincte et votre décision le vise, d'ailleurs, partiellement. Il est certain, aussi, que si ce moyen avait été jugé fondé la solution du litige aurait été différente, puisque l'intéressé aurait obtenu la décharge totale des suppléments d'imposition et non une décharge partielle.

Il est plus délicat de voir si, statuant après cassation, vous avez omis d'y répondre ou, en admettant la compensation, y avez implicitement mais nécessairement répondu, au prix, peut-être d'une insuffisance de motivation. Toute l'ambiguïté de votre jurisprudence GIE Groupe Victoire, rendue dans la configuration très simple où le moyen « oublié » était tiré de l'insuffisante motivation de l'arrêt de la cour, est là et toutes les bonnes raisons de la critiquer aussi.

Pour notre part, et peut-être est-ce l'effet de notre réticence vis-à-vis de la jurisprudence de 2000, nous ne sommes pas convaincu que vous soyez ici dans un cas dans lequel l'omission « résulte d'un oubli évident du juge », selon la formule de la chronique, qui est le seul dont la décision de Section entendait permettre la réparation.

D'une part, le moyen dans son principe a été visé dans le mémoire ampliatif et si le mémoire en réplique ne vise pas l'argumentation du requérant relative à l'impossibilité, dans

le cadre des RCM, d'une compensation, cela peut résulter précisément de ce que ces développements ont été considérés comme des arguments. D'autre part, l'arrêt se prononce bien sur cette question, même s'il le fait très maladroitement en indiquant « que le ministre estime que le contribuable était en droit de déduire de ses revenus salariaux, et non de ses revenus de capitaux mobiliers, les intérêts des emprunts qu'il avait contractés pour l'acquisition des parts sociales de la société qui l'employait ». Vous aviez, donc, bien vu qu'il y avait une alternative entre la déduction au titre des RCM et la déduction au titre des salaires. En appliquant la compensation dans le considérant suivant, puis en rejetant le surplus des conclusions, vous avez nécessairement écarté l'argumentation du requérant. Certes, il aurait été plus satisfaisant de trouver dans la décision, sur une question aussi intéressante, un beau considérant de principe écartant l'interprétation de l'article 13 donnée par le contribuable, comme on le trouvera sûrement dans la décision sur la requête de M. Henri, si vous nous suivez, mais un tel oubli relève de l'insuffisance de motivation, pas du recours en rectification d'erreur matérielle.

Si vous ne nous suiviez pas, vous devriez déclarer le recours recevable et, vous prononçant vous-mêmes sur ce moyen, l'écarter, compte tenu de ce que nous avons exposé précédemment.

PCMNC :

- sous le n° 274480, à ce que vous prononciez un non lieu sur les conclusions de la requête de M. Henri à hauteur des dégrèvements prononcés relatifs aux années 1994 à 1997, au rejet du surplus de ses conclusions et à ce que l'Etat lui verse la somme de 3 000 € au titre de l'article L. 761-1 du CJA ;
- sous le n° 307163, au rejet de la requête de M. Maurice.