

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteure publique

La présente affaire vous conduira à vous interroger sur la déductibilité de dommages-intérêts versés, aux autres associés, par le membre d'une société civile professionnelle au sein de laquelle il n'exerce plus d'activité et s'est maintenu abusivement.

Membre depuis 1988 avec deux autres associés d'une société civile professionnelle titulaire d'un office notarial, M. K... a cessé, à compter du 1^{er} février 1997, d'y exercer son activité professionnelle. Déclaré démissionnaire d'office par le ministre de la justice, par un premier arrêté du 15 septembre 2003 dont il a obtenu l'annulation pour vice de forme, puis par un nouvel arrêté du 21 octobre 2008 devenu définitif après l'échec du contentieux engagé à son encontre, M. K... s'est néanmoins maintenu dans la SCP, refusant de céder ses parts. Des litiges se sont entretenu avec les autres associés, qui refusaient de lui verser sa quote-part de résultat correspondant à ses droits dans la société et avaient en outre recherché sa responsabilité en réparation du préjudice que leur causait son refus de céder ses parts.

La cour d'appel de Rennes a, par un arrêt du 18 décembre 2012, jugé que M. K... avait, tant qu'il était associé, droit à sa quote-part des bénéfices, mais qu'en revanche, son maintien dans la société ayant présenté un caractère abusif, il y avait lieu de le condamner à verser aux autres membres 630 000 euros de dommages-intérêts. Par une décision 2 juillet 2014 (n° 13-14.134 13-14.323), la Cour de cassation a confirmé cet arrêt. Elle a jugé, d'une part, que « *M. K..., même destitué par un arrêté du garde des sceaux, et peu important que son maintien ait un caractère abusif, avait droit, aussi longtemps qu'il était titulaire de ses parts dans la SCP, à la rétribution de ses apports en capital et, partant, à sa quote-part dans les bénéfices distribués* ». Mais elle a estimé, d'autre part, qu'ayant « *relevé que M. K... se maintenait dans la SCP depuis de nombreuses années sans y exercer d'activité professionnelle, au mépris des règles déontologiques et de la loyauté due à ses autres associés qu'il avait contraints à intenter contre lui de multiples procédures et recours (...)* », la cour d'appel avait pu en déduire que ce comportement constituait un abus de droit et condamner M. K... à payer à ses associés une somme de 630 000 euros en réparation de leurs préjudices. Enfin, par une assemblée générale du 19 mai 2015, la SCP a constaté la cession forcée des parts de M. K....

Cette affaire a aussi eu un volet fiscal. L'administration a en effet estimé que M. K... était, en sa qualité d'associé de la SCP et conformément au régime des sociétés de personnes, imposable sur sa quote-part des bénéfices de cette société, peu important qu'il ait ou non effectivement appréhendé celle-ci. Elle a par ailleurs considéré qu'en l'absence d'activité professionnelle effective, les charges déclarées par M. K..., consistant en des frais de déplacement mais aussi en les frais de justice qu'il avait exposés et les dommages-intérêts qu'il avait été condamné à verser à ses associés, n'étaient pas déductibles. M. K... a demandé la décharge des suppléments d'impôt sur le revenu auxquels il a été assujéti au titre des années 2011 à 2013 au TA de Rennes, qui a rejeté sa demande, puis à la cour administrative d'appel de Nantes, qui a partiellement fait droit à sa requête.

Par un arrêt du 31 mars 2020, la cour a ainsi jugé que, si c'est à raison que l'administration avait décidé d'imposer à l'IR la quote-part de résultat de la SCP attribuée à M. K... au titre des années 2011 à 2013, c'est en revanche à tort qu'elle avait refusé la déduction, d'une part, des frais de procédure ayant permis d'obtenir la reconnaissance, par les juridictions civiles, du droit à cette quote-part, et d'autre part, les dommages-intérêts versés à ses anciens associés en réparation du préjudice causé par son maintien abusif, alors que l'ensemble de ces dépenses avaient permis à M. K... d'acquérir et de conserver le revenu que lui a procuré ce maintien abusif.

La cour avait néanmoins, dans son dispositif, commis une erreur sur les années d'imposition concernées et omis par ailleurs de tenir compte du montant de ces dommages-intérêts dans la réduction en base accordée.

M. K... a alors formé un recours en rectification d'erreur matérielle (REM) devant cette cour, laquelle n'a toutefois, par un arrêt du 8 janvier 2021, accepté de corriger que l'erreur sur l'année d'imposition, et non celle sur le montant de la réduction en base, au motif qu'une telle correction aurait excédé le cadre d'un REM. Par une décision du 14 avril 2022 (n° 450394), vous avez annulé cet arrêt pour erreur de droit puis avez vous-mêmes corrigé l'arrêt du 31 mars 2020 de la contradiction entre ses motifs et son dispositif dont il était entaché quant à la somme de 630 000 euros. Dans sa version rectifiée par votre décision, l'arrêt du 31 mars 2020 dispose ainsi, en son article 1^{er}, une réduction des bases de M. K... au titre de l'année 2012 de 700 438,90 euros, et non plus des 70 438,90 euros initialement mentionnés.

Le ministre, qui s'était satisfait d'une réduction en base limitée au montant des frais de procédure, mais n'accepte pas une réduction incluant les 630 000 euros de dommages-intérêts, s'est alors pourvu en cassation contre l'arrêt du 31 mars 2020 tel que rectifié par votre décision.

La première question soulevée par ce pourvoi est celle de sa recevabilité, que M. K... conteste pour tardiveté en faisant valoir que le principe même de la déductibilité des dommages-intérêts figurait dans l'arrêt dès sa lecture le 31 mars 2020. Il fait valoir qu'un REM ne pouvant corriger que des erreurs matérielles à l'exclusion de toute appréciation juridique, et

un pourvoi en cassation pouvant être formé contre une décision alors même qu'elle ferait parallèlement l'objet d'un REM, l'appréciation juridique portée par une juridiction dans un arrêt doit être contestée d'emblée par la voie du recours en cassation dans les deux mois de sa notification, sans que la rectification ultérieure d'une erreur matérielle ayant entaché cette décision puisse rouvrir un délai pour contester cette appréciation. Il en déduit que le ministre aurait dû se pourvoir en cassation contre l'arrêt du 31 mars 2020 dans les deux mois suivant sa notification, sans attendre l'issue du REM qu'il avait engagé de son côté.

Alors que la réouverture du délai d'appel ou du recours en cassation contre la décision juridictionnelle corrigée est expressément prévue par le CJA pour les rectifications par ordonnance du président des erreurs matérielles non susceptibles d'avoir exercé une influence sur le jugement de l'affaire (R. 741-11 du CJA), le code est muet sur la réouverture de ce délai en cas de rectification d'erreur matérielle relevant de l'article R. 833-1 du code. Toutefois, ce silence ne saurait faire obstacle à ce qu'une telle faculté soit, le cas échéant, reconnue.

En effet, l'intérêt à agir et la recevabilité d'un pourvoi en cassation s'apprécient à l'aune, non des motifs, mais du dispositif de la décision juridictionnelle attaquée (Cf. CE, Section, 28 janvier 1966, *Société La Purfina française*, p. 68). Or il peut arriver que la rectification d'une erreur matérielle qui entachait le dispositif de l'arrêt, donne une portée concrète à une appréciation juridique qui, certes, figurait déjà dans l'arrêt et avait conduit une cour à reconnaître dans ses motifs le bien-fondé des conclusions dont elle était saisie, mais dont le dispositif, en raison de cette erreur matérielle, n'avait pas tiré les conséquences et par suite ne faisait pas grief à la partie concernée.

Aussi, vous avez, par une décision du 1^{er} juin 2005 *Centre hospitalier spécialisé de la Savoie* (n° 259899, inédite au Recueil), admis la recevabilité d'un pourvoi formé contre un arrêt tel que rectifié par un REM et qui, seulement une fois rectifié, faisait grief à la partie ayant formé ce pourvoi.

Si la configuration du présent litige est un peu différente, en ce que l'arrêt du 31 mars 2020 faisait déjà grief au ministre, la décharge partielle qu'il accordait était toutefois considérablement plus limitée que celle accordée par l'arrêt une fois rectifié. Jusqu'à cette rectification, tout pourvoi qui aurait entendu obtenir l'annulation de l'arrêt en tant qu'il admettait la déductibilité de la somme de 630 000 euros, aurait été irrecevable, faute pour le dispositif d'avoir accordé la décharge à raison de cette somme. Et tout moyen qui, à l'appui d'un pourvoi tendant à l'annulation de l'arrêt en tant qu'il accordait la réduction en base correspondant aux montants des frais de procédure, aurait entendu contester l'appréciation juridique portée sur la déductibilité des indemnités versées, aurait été inopérant.

En revanche, à l'instar des corrections opérées sur le fondement de l'article R. 741-11 du CJA, dont vous avez jugé qu'elles ne conduisent à différer le point de départ du délai de recours que dans la mesure où cette correction, soit par elle-même, soit de façon indivisible avec d'autres parties de la décision juridictionnelle qui en fait l'objet, a une incidence sur la portée qui était la leur initialement (CE, 11 novembre 2005, *M. et Mme L...*, n° 254313, T. p.

1018 ; CE, 17 décembre 2014, *SCI 22 rue du Bœuf*, n° 366882), la rectification d'une erreur matérielle ne saurait rouvrir un nouveau délai de recours en cassation que dans la mesure, nécessaire au respect du droit au recours, de l'incidence de cette rectification.

Le ministre ne vous demandant l'annulation de l'arrêt du 31 mars 2020 que dans la mesure où, tel que rectifié, il accorde au titre de 2012 une réduction en base complémentaire de 630 000 euros en sus de celle de 70 438,90 euros déjà disposée, et non dans la mesure de la réduction en base initiale devenue définitive, son pourvoi est recevable.

Par suite, vous en viendrez à l'examen du bien-fondé du pourvoi.

En vertu de l'article 8 ter du CGI, les associés des sociétés civiles professionnelles constituées pour l'exercice en commun de la profession de leurs membres et fonctionnant conformément aux dispositions de la loi n° 66-879 du 29 novembre 1966 sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part des bénéfices sociaux qui leur est attribuée. Si l'article 238 bis K du même code ne mentionne pas expressément l'article 8 ter et les SCP, la règle qu'il édicte, en vertu de laquelle la part de bénéfice correspondant aux droits détenus dans une société de personnes fiscalement transparente par une personne physique sont déterminés et imposés en tenant compte de la nature de l'activité et du montant des recettes de la société, nous semble résulter de la logique même de la transparence du régime des sociétés de personnes de l'article 8 ter.

Par suite, eu égard à la nature de l'activité exercée par une SCP titulaire d'un office notarial, les bénéfices d'une telle société sont imposables entre les mains de ses membres, chacun pour la quote-part qui lui est attribuée, dans la catégorie des bénéfices non commerciaux. Toutefois, ces BNC ne revêtiront un caractère professionnel pour ces membres, pour l'application notamment des articles 151 nonies et 156 du CGI, qu'à la condition qu'ils exercent leur activité professionnelle au sein de la SCP – ce qui, eu égard à l'objet de ces sociétés (l'exercice en commun de la profession de leurs membres) et aux conditions de leur fonctionnement, sera en règle générale le cas.

Lorsque l'associé exerce son activité professionnelle dans la société de personnes, sont ensuite déductibles de sa quote-part de bénéfices les dépenses exposées par lui pour l'exercice de son activité professionnelle au sein de la SCP, dès lors que ces dépenses n'incombent pas à la société (lorsqu'elles incombent à cette dernière, elles ne sont alors déductibles qu'au niveau de la société et non des associés : par ex. CE, 21 mars 1984, n° 34750, RJF 1984 n°607 ; CE, 19 février 1986, n° 46848, RJF 1986 n° 363), qu'elles n'ont pas déjà été prises en charge par elle et qu'elles auraient été déductibles dans le cadre d'une activité individuelle.

Cette dernière condition implique, pour un associé exerçant son activité professionnelle au sein d'une société de personnes relevant des BNC, que les dépenses en cause satisfont aux conditions énoncées à l'article 93 du CGI, c'est-à-dire qu'elles puissent être regardées comme nécessitées par l'exercice de la profession, à l'instar des déplacements domicile-travail, des cotisations sociales personnelles des associés (CE, 22 février 2013, n° 330386, RJF 5/13 n°

491), ou des frais financiers d'un emprunt contracté pour acquérir ses droits dans la société (CE, 9 juillet 2003, *M...*, n° 230116, RJF 11/03 n° 1255).

En revanche, l'associé ne pourra pas prétendre déduire de sa quote-part de résultat les dépenses ne respectant pas les conditions posées à l'article 93 du CGI, c'est-à-dire les dépenses personnelles ou étrangères à l'exercice normal de sa profession (cf., pour la non-déductibilité des sommes qu'un notaire s'étant livré lui-même à une opération de placement de billets à ordre est condamné à rembourser à ses clients lésés : CE, 13 novembre 1996, *B...*, n° 128088, RJF 1/97 n° 27 avec chronique, concl. G. Bachelier BDCF 1/97 n° 13). Lorsqu'il exerce à côté de sa profession réglementée une activité illicite génératrice de profits, il ne pourra pas, à supposer même que cette activité soit assimilée à une source de BNC en tant que source de profits au sens de l'article 92 du code, prétendre imputer par application de l'article 156 du CGI les déficits résultant de cette dernière sur les bénéfices non commerciaux professionnels de son étude (par ex. CE, 20 novembre 1996, *min. c/ A...*, n° 156534, RJF 1/97 n° 28 avec chronique, concl. F. Loloum BDCF 1/97 n° 13).

La jurisprudence est plus rare s'agissant des associés de sociétés de personnes dont les bénéfices sont, en raison du régime de transparence, imposés entre leurs mains dans la catégorie des BA, des BIC ou des BNC mais qui n'exercent pas d'activité professionnelle dans le cadre de ces sociétés. Elle concerne essentiellement les déficits, ainsi que la question des dépenses exposées en vue de l'acquisition des parts de ces sociétés.

Ainsi, en ce qui concerne les déficits, vous jugez que les dispositions de l'article 156, I, 2° du CGI autorisant l'imputation sur le revenu global des déficits provenant d'activités non commerciales au sens de l'article 92, autres que ceux qui proviennent de l'exercice d'une profession libérale ou des charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants, ne visent que les contribuables qui exercent effectivement une activité professionnelle. Vous en avez déduit l'impossibilité, pour un contribuable détenant des parts dans une SCP d'huissier mais qui n'y exerçait plus d'activité professionnelle effective, d'imputer sa quote-part des déficits de cette société sur son revenu global (CE, 21 octobre 2016, *Mme H...*, n° 386796, T. p. 726, RJF 1/17 n° 3, concl. E. Crépey).

Par ailleurs, vous jugez qu'il résulte des dispositions des articles 8, 13 et 151 nonies du CGI qu'un associé qui n'exerce pas son activité professionnelle dans le cadre d'une société de personnes relevant des BIC ou des BNC ne peut pas déduire de sa quote-part de résultat de la société les intérêts des emprunts qu'il a souscrits pour acquérir ces parts, faute pour celles-ci de présenter le caractère d'actif professionnel (CE, 9 juillet 2003, n° 230116, précitée ; CE, 30 juin 2008, *X...*, n° 274480, T. p. 720, RJF 10/08 n° 1040 concl. E. Glaser BDCF 10/08 n° 115) et qu'il ne peut d'ailleurs pas davantage entendre les déduire des RCM.

Cette jurisprudence trouve sa source dans une conception séparant nettement, pour ce qui concerne la déductibilité des dépenses, le patrimoine privé des revenus qu'il est susceptible de procurer. Vous avez ainsi jugé que les dépenses effectuées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu au sens de l'article 13 du CGI s'entendent uniquement, sous réserve

des dépenses reconnues déductibles du revenu global par l'article 156, de celles qui ont été nécessaires pour acquérir ou conserver les produits bruts retenus pour le calcul du revenu de la catégorie envisagée, et vous en avez déduit que 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 (CE, Section, 20 juillet 1971, n° 81146, p. 533, Dupont 1971 p. 344, concl. M. Delmas-Marsalet Dr. fisc. 50/72 c. 1821).

Or, si vous avez jugé que les droits indivis détenus, dans le cadre d'une indivision post-communautaire ou successorale, sur la valeur d'un actif affecté à l'exercice d'une profession réglementée ont toujours, du point de vue fiscal, le caractère d'un élément de patrimoine professionnel, même dans le cas où faute d'être titulaire des titres ou diplômes requis par la législation en vigueur, le propriétaire indivis ne peut participer lui-même, en qualité de co-exploitant, à cette activité professionnelle (CE, 3 septembre 1997, *min. c/ Mme P...*, n° 133408, p. 318, RJF 10/97 n° 919), cette jurisprudence nous semble propre, d'une part, aux indivisions, et d'autre part, aux actifs professionnels par nature à l'instar d'un fonds de commerce ou d'un droit de présenter un successeur à la clientèle. Elle ne nous semble pas transposable à la détention hors indivision de parts d'une société de personnes, quand bien même cette société de personnes est une SCP qui détient un actif affecté à l'exercice d'une profession réglementée.

En déduisant de l'article 151 nonies que les droits sociaux détenus dans une société de personnes dont les bénéfices sont, en application des articles 8 et 8 ter, soumis en son nom à l'IR dans la catégorie des BA réels, des BIC ou des BNC, n'ont le caractère d'élément d'actif affecté à l'exercice de la profession qu'à la condition que le contribuable exerce son activité professionnelle dans le cadre de cette société, et qu'à défaut d'un tel exercice, ces parts ne peuvent s'analyser en des actifs professionnels mais relèvent de son patrimoine privé (CE, 9 juillet 2003, *M...*, n° 230116, préc.), vous nous semblez avoir nécessairement écarté l'analyse de telles parts comme celle d'éléments par nature professionnels.

Nous n'avons pas trouvé de précédents dans lequel vous auriez été conduits à vous prononcer sur la faculté d'imputer d'autres types de dépenses sur la quote-part de bénéfices imposé entre les mains d'un associé de société de personnes dont les bénéfices relèvent des BIC ou des BNC, lorsque cet associé n'y exerce pas d'activité professionnelle.

Toutefois, une telle déduction nous semblerait condamnée, à tout le moins dans la plupart des cas.

D'une part, en effet, en ce qu'elles se rapportent à un patrimoine privé, des dépenses qui présenteraient le caractère de frais engagés pour l'acquisition puis la conservation des parts de la société de personnes ne seraient en principe pas déductibles, conformément à votre décision de Section du 20 juillet 1971 (n° 81146, préc.).

D'autre part, non seulement la réalisation des revenus correspondant à la quote-part de bénéfices attribuée au contribuable procède alors uniquement de sa qualité d'associé et

d'investisseur ayant apporté des capitaux, sans lien avec le déploiement d'une activité professionnelle qui aurait contribué à générer ces revenus au niveau de la société, mais en outre, son imposition est automatique du seul fait de la réalisation par la société de personnes d'un bénéfice à la clôture de l'exercice, qui constitue le fait générateur de l'imposition de l'associé.

L'associé est ainsi imposable sur la totalité du montant de cette quote-part même en l'absence d'appréhension effective de celle-ci ou en présence d'une appréhension seulement partielle (v. par ex., pour une société de personnes dont les bénéfices relèvent des BNC, CE, 8 novembre 1978, n° 8673, RJF 12/78 n° 514 ; CE, 20 décembre 1985, n° 30255, RJF 2/86 n° 140). Or si des dépenses qui seraient exposées par un associé pour obtenir le recouvrement effectif de la part des bénéfices lui revenant compte tenu de ses droits sociaux sont effectivement des dépenses engagées pour obtenir la disposition de ces revenus, elles ne sont en revanche pas nécessaires pour l'attribution juridique de la quote-part à l'associé et l'on pourrait donc s'interroger sur leur déductibilité.

Enfin, la simple détention passive de parts d'une SCP ne saurait selon nous caractériser, au seul motif que ces parts sont productives de revenus et que l'intéressé aurait déployé des actions contentieuses pour en conserver la propriété, une « *occupation, exploitation lucrative ou source de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* » au sens de l'article 92 du CGI, qui conduirait à regarder la quote-part de bénéfices attribuée à l'associé en vertu du pacte social et imposable entre ses mains en application du régime des sociétés de personnes, comme des BNC par assimilation (ou BNC « balais »). La catégorie d'imposition des bénéfices de la société de personnes entre les mains de l'associé personne physique qui ne relève pas du I de l'article 238 bis K et ne relève pas davantage de l'article 155 du code, est dictée uniquement par la nature de l'activité de la société.

En l'espèce, la quote-part des bénéfices de la SCP revenant à M. K... au titre des années en litige devait être imposée, s'agissant d'une SCP de notaires, dans la catégorie des BNC. M. K... ayant toutefois depuis longtemps cessé toute activité professionnelle au sein de la SCP, l'administration fiscale a considéré que ces BNC ne revêtaient pas, pour lui, un caractère professionnel.

Pour confirmer la qualification de BNC non professionnels retenue à bon droit par l'administration fiscale, la cour semble avoir fait le détour par la notion de « source de profits non professionnelle assimilée à des bénéfices non commerciaux » et assimilé le « maintien abusif » de l'intéressé dans la SCP à une telle occupation lucrative ou source de profits.

Pour les motifs exposés à l'instant, il nous semblerait toutefois exclu de considérer qu'en se maintenant abusivement, sans y exercer d'activité professionnelle, dans la SCP au-delà du délai de six mois imparti, par application du décret du 2 octobre 1967 relatif aux SCP notariales, à l'associé démissionnaire d'office pour céder ses parts et courant à compter de l'arrêté prononçant la démission d'office, c'est-à-dire en se bornant à refuser de céder ses parts et en contestant les arrêtés l'ayant déclaré démissionnaire d'office, M. K... aurait

déployé des diligences ou généré une source de profits qui ferait regarder la quote-part de résultats de la SCP attribuée à raison de sa qualité d'associé, non comme le fruit de la propriété de ces parts, mais comme le résultat de « *toutes occupations, exploitations lucratives et sources de profits ne se rattachant pas à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus* » au sens de la fin du 1 de l'article 92 – résultat qui devrait, alors, être imposé en « net » des dépenses exposées pour ce maintien abusif.

L'on ne saurait entrer dans un tel raisonnement qui, en autorisant la « transmutation » de la catégorie d'imposition du bénéfice d'une société de personnes en BNC par assimilation et en faisant de la perception effective des revenus l'objet d'une pseudo-activité non commerciale et la clé de la taxation, entrerait en contradiction avec le principe même du régime fiscal de transparence en vertu duquel, à travers et entre les mains de l'associé, c'est en réalité le bénéfice de la société – et non un dividende – qui est imposé.

Si cette quote-part devait être imposée en tant que BNC, c'est selon nous uniquement en raison de la nature de l'activité de la SCP relevant des « professions libérales, charges et offices dont les titulaires n'ont pas la qualité de commerçants », et non par assimilation et par application de la cédula-balai de la fin de l'article 92 du CGI. A cet égard, si la société de personnes avait eu une activité relevant des BIC ou des BA, la quote-part de résultat imposée entre les mains de M. K... aurait selon nous dû l'être en tant que BIC ou BA, et non en tant que revenu issu d'une source de profit non professionnelle relevant des BNC.

Dès lors, l'indemnité que M. K... a été condamnée à verser à ses associés en réparation du préjudice que lui a causé son maintien dans l'association alors qu'il n'exerçait plus d'activité professionnelle, les privant d'un troisième associé actif, ne pouvait être déduite de ses résultats. D'une part, elle ne se rattachait à aucune activité professionnelle exercée par l'intéressé et ne pouvait dès lors être regardée comme nécessitée par l'exercice de la profession. D'autre part, à supposer même que vous acceptiez de voir dans cette indemnité, non une conséquence, mais une contrepartie à son maintien abusif dans l'association, cette indemnité ne serait alors que le « prix » payé pour conserver la propriété des parts détenues dans la SCP, et non une dépense exposée directement pour l'acquisition et la conservation du revenu retiré de ces parts. Or les parts ayant depuis longtemps rejoint le patrimoine privé de l'intéressé, les dépenses exposées en 2012 pour leur conservation n'étaient pas déductibles. La situation nous semble comparable à celle rencontrée dans une affaire du 25 mai 1979, dans laquelle vous avez jugé non-déductibles les frais de procès engagés en vue d'obtenir la pleine propriété d'immeubles dans le cadre d'un héritage, dès lors que ces frais ne concernent pas des éléments d'actif affectés à une entreprise ou à une profession exercée par le contribuable (CE, 25 mai 1979, n° 11211, RJF 7-8/79 n° 448).

Par suite, la cour a commis une erreur de droit et inexactement qualifié les faits qui lui étaient soumis en retenant la déductibilité des dommages-intérêts versés.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt rectifié de la cour administrative d'appel de Nantes du 8 janvier 2021, en tant qu'il porte sur les dommages-intérêts en litige ;
- au renvoi dans cette mesure de l'affaire à la cour ;
- au rejet des conclusions présentées par M. K... au titre de l'article L. 761-1 du CJA.