

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

Pour les permis de construire délivrés antérieurement au 1^{er} janvier 2009, le 3^o du I de l'article 156 du CGI permettait aux propriétaires qui s'engageaient dans des opérations de restauration immobilière dans certains quartiers urbains, en particulier au sein de secteurs sauvegardés, d'imputer sur leur revenu global, sans limite de montant, le déficit résultant de ces opérations, par dérogation à la règle selon laquelle les déficits fonciers s'imputent en principe exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Mis en place en 1977 (loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976 portant loi de finances pour 1977), par référence aux opérations de restauration réalisées dans le cadre des dispositions du code de l'urbanisme issues de la loi dite Malraux n° 62-903 du 4 août 1962, ce qui explique qu'il soit fréquemment désigné sous le nom de « régime Malraux » (désormais « ancien Malraux »), le bénéfice de ce dispositif était notamment subordonné à la condition que les travaux aient été menés à l'initiative des propriétaires de l'immeuble. Un temps réservé aux opérations groupées de restauration immobilières, il a été assoupli en 1994 pour permettre la prise en compte des déficits fonciers résultant d'opérations menées par un seul propriétaire, mais portant sur la restauration complète d'un immeuble bâti (modification opérée par la loi n° 94-1163 du 29 décembre 1994), ce qui paraissait plus adapté au souci de préservation de la cohérence architecturale qui animait les auteurs du texte. Le dispositif a été largement remanié pour les permis de construire déposés après le 1^{er} janvier 2009.

C'est la condition tenant à l'initiative des propriétaires qui divise ministre et contribuables dans l'affaire dont vous avez à connaître aujourd'hui. Nous allons vous inviter à l'interpréter dans un sens pragmatique, ce qui est correspond déjà, nous semble-t-il, à celui dans lequel incline votre jurisprudence.

M. et Mme B... ont acquis le 3 mai 2010 un appartement et une place de parking dans un immeuble qui abritait antérieurement un foyer de travailleurs, au sein d'un secteur sauvegardé de la ville de Chartres, pour un montant d'un peu plus de 100 000 €. Ils ont à cette même date intégré l'association foncière urbaine libre (AFUL) du Puits-Berchot, qui avait été constituée le 24 décembre 2008 en vue d'assurer, dans le cadre d'un groupement, les travaux de restauration de cet immeuble. Le bâtiment avait été auparavant été acquis le 18 septembre 2008 par un promoteur, la société Promogère, à laquelle avait été délivré à cette même date le permis de construire nécessaire à ces opérations. Les travaux ont été engagés en 2009 par

l'AFUL, mais le permis de construire ne lui a été transféré que plus tard, le 18 mai 2010, par arrêté du maire de Chartres. Les travaux ont été achevés en mai 2011 (date de délivrance de la déclaration d'achèvement et de conformité des travaux).

Alors que les contribuables avaient cru pouvoir imputer sur leur revenu global de l'année 2010 l'intégralité des 164 938 € de déficit foncier résultant du paiement de leur quote-part du financement des travaux, l'administration fiscale, à la suite d'un contrôle sur pièces, a remis en cause le bénéfice du dispositif Malraux et mis à leur charge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, assorties de la majoration de 10%, pour un total de 48 948 € (proposition de rectification du 2 juillet 2013).

C'est ce qu'ils ont contesté, d'abord en vain, en première instance (jugement n° 1520864 du 30 janvier 2017 du TA de Paris) puis, avec succès cette fois, en appel (arrêt n° 17PA0184 du 12 juin 2018 de la CAA de Paris, inédit à la RJF). C'est donc le ministre qui se pourvoit en cassation devant vous.

Il conteste d'abord, sous la bannière de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique, que l'AFUL ait pu être regardée par la cour comme étant à l'initiative des travaux alors que le permis de construire correspondant lui a été transféré seulement en 2010, soit postérieurement à l'engagement de ces derniers qui a eu lieu en 2009.

Le jugement du TA ne dit mot de cette question, et le débat entre les parties en appel ne paraît pas avoir porté sur ce point, mais il est exact que la cour l'a tranché, de sorte que vous pourrez regarder le moyen comme né de l'arrêt attaqué (par exemple : 21 octobre 2016, *Sté France Elevateur*, n° 390421, ccl. E. Crépey, RJF 1/17 n° 8).

Pour répondre au ministre, il faut en revenir à l'intention du législateur, décrite en ces termes par le président J. Arrighi de Casanova dans ses conclusions sur l'affaire *L...*, en 1998 : en édictant une condition d'initiative du ou des propriétaires, le législateur, disait-il, « *a entendu éviter que l'avantage accordé aboutisse seulement à défiscaliser une partie du prix d'achat [des] immeubles, lorsqu'ils sont commercialisés par un marchand de biens après ou en cours d'opération de restauration, alors qu'il ne s'agit que d'atténuer la charge des travaux de restauration entrepris sur des immeubles inscrits dans un plan de sauvegarde* ». Il poursuivait en indiquant qu'« *il faut donc pouvoir s'assurer que la déduction revendiquée ne correspond à une partie du prix d'acquisition, requalifié en charge foncière par un montage consistant à faire endosser aux acquéreurs une opération de restauration réalisée en fait, ou largement entamée, avant leur acquisition* » (27 février 1998, *L...*, n° 161140, RJF 3/98 n° 218 ccl. J. Arrighi de Casanova BDCF 2/98 et DF 99 comm. 436 à 438). La chronique consacrée par S. Verclytte au dispositif Malraux allait dans le même sens, mettant en garde contre le risque que l'avantage consenti profite en réalité principalement aux professionnels de l'immobilier, qui pourraient en faire un argument de revente en arguant auprès de leurs clients d'une « ristourne fiscale » sur le prix demandé (S. Verclytte, « *Opérations de restauration immobilière dans les secteurs sauvegardés : des règles du jeu clarifiées* », RJF 1998 p. 147).

Pour éviter de verser dans ce travers, le critère déterminant dégagé par votre jurisprudence tient à l'identification de la personne assumant à la maîtrise d'ouvrage des opérations : la décision *L...* juge ainsi que « ne sont autorisés à imputer sur leur revenu global les déficits fonciers provenant de dépenses de restauration d'immeubles situés dans un "secteur sauvegardé" que les propriétaires de ces immeubles qui, agissant dans le cadre d'un groupement, ont, après avoir obtenu les autorisations exigées par le code de l'urbanisme, satisfait à l'obligation d'assumer collectivement la maîtrise d'ouvrage des travaux réalisés, c'est-à-dire de les engager, de les financer et de les contrôler. ». La même formulation a été reprise dans d'autres décisions (en particulier dans deux décisions du même jour que la décision *L... : C...*, n° 164230, *Rater*, n° 167552, à la RJF 3/98 n° 218, ainsi que dans une série de décisions du 1^{er} mars 2000 concernant une même opération : *M.*, n° 197045 ; *X.*, n° 197046 ; *G.*, n° 197047 : *Ministre c/ M. et Mme W.*, n° 168128, toutes aux conclusions du président Arrighi de Casanova).

La circonstance que cette solution ait été dégagée sous l'empire des textes antérieurs à 1994, qui réservaient le bénéfice du dispositif Malraux aux opérations réalisées par des propriétaires agissant dans le cadre d'un groupement ne lui retire pas sa pertinence dans le cadre du présent litige, qui concerne justement une hypothèse de regroupement des différents propriétaires pour la conduite d'opérations de restauration.

L'approche du ministre repose essentiellement sur l'exploitation d'un précédent de ce qui était encore la 8^e sous-section jugeant seule du 28 juillet 2000 (*Ministre c/ Y.*, n° 203727, ccl. Arrighi de Casanova, inédite au Lebon mais publiée à la RJF 12/00 n° 1403 sans commentaire particulier), relevant que la circonstance que le permis de construire ait été initialement demandé et obtenu par le marchand de biens vendeur de l'immeuble ne faisait pas obstacle à l'existence d'une initiative groupée de la part des propriétaires, réunis au sein d'une association syndicale, dès lors que ce permis avait été transféré à cette dernière avant l'engagement des travaux effectués sous la maîtrise d'ouvrage de celle-ci.

Mais nous ne conférons pas à ce précédent inédit de jugeant seule de près de vingt ans d'âge la portée que lui confère le ministre, si illustres soient ses auteurs : si les affaires de jugeant seule vont en jugeant seule, c'est qu'elles ne tranchent pas de questions de principe. Et à supposer même que celle-ci l'ait fait, nous n'y lisons pas l'*a contrario* qu'il croit pouvoir y déceler.

Ici, la cour a employé la méthode du faisceau d'indices pour estimer que l'AFUL du Puits-Berchot avait assuré la maîtrise d'ouvrage du projet, aidée de la société Actigène agissant en sa qualité d'assistant à maîtrise d'ouvrage. Les éléments qu'elle a mobilisés pour aboutir à cette conclusion nous paraissent pertinents : elle a relevé que l'association avait signé en 2009 le contrat de maîtrise d'œuvre avec l'architecte chargé du projet de restauration immobilière, différents contrats avec les intervenants techniques chargés du contrôle et du suivi des travaux, ainsi que le marché de travaux passé avec l'entreprise générale pour la réalisation de cette opération de restauration, avant de procéder au règlement des entreprises. Elle a enfin rappelé qu'elle s'était vu transférer le permis de construire initialement délivré à la société Promogère le 18 mai 2010, c'est-à-dire après le début des travaux mais tout de même

significativement avant leur achèvement si l'on en croit la date du certificat d'achèvement et de conformité de ces derniers qui a été délivré en mai 2011.

La circonstance que le permis ait été initialement obtenu par la société Promogère ne nous paraît pas décisive, tant il est vrai que les opérations visées par le dispositif Malraux se font souvent sous l'impulsion d'un promoteur, dont le projet fournit un cadre sans lequel elles ne pourraient voir le jour. On trouve trace dans votre jurisprudence d'hypothèses dans lesquelles vous avez considéré que les propriétaires avaient eu l'initiative des travaux alors que le projet avait été défini par le promoteur (1^{er} mars 2000, *Ministre c/ M. et Mme W.*, n° 168128, RJF 4/00 n° 447) et que ce dernier avait obtenu le permis de construire et même proposé l'architecte et les entreprises pour mener les travaux (1^{er} mars 2000, *M. et Mme M.*, n° 197045, publiée elle aussi à la RJF 4/00 n° 447).

Il est vrai que votre précédent *L...* se réfère aux propriétaires qui ont, « après avoir obtenu les autorisations exigées par le code de l'urbanisme, satisfait à l'obligation d'assumer la maîtrise d'ouvrage des travaux réalisés, c'est-à-dire de les engager, de les financer et de les contrôler ». C'est d'ailleurs ce considérant de principe qu'a reproduit la cour. Mais à nos yeux la formulation retenue rend seulement compte de ce qui correspond à la chronologie naturelle du déroulement d'un projet, sans la figer de manière définitive.

Dans une hypothèse comme celle de l'espèce, dans laquelle tout porte à croire qu'ayant engagé, financé et contrôlé les travaux, le groupement de propriétaires s'est en tout point comporté en véritable titulaire du permis de construire avant même d'en obtenir le transfert, nous sommes d'avis qu'il doit être regardé comme ayant eu l'initiative des travaux. Vous écarterez donc, si vous nous suivez, les moyens d'erreur de droit et d'erreur de qualification juridique soulevés sur ce point.

Le second moyen du pourvoi déplace la focale sur la situation particulière de M. et Mme B... Il consiste à reprocher à la cour de s'être fondée sur la circonstance que les travaux concernant les lots des intéressés n'avaient pas débuté à la date à laquelle ils s'en sont portés acquéreurs, le 3 mai 2010, pour estimer qu'ils devaient être regardés comme ayant eu l'initiative des travaux et leur reconnaître le droit d'imputer sur leur revenu global les sommes correspondant à leur quote-part du montant de ces derniers.

Il y a une certaine force dans ce que vous dit le ministre. Le dispositif Malraux a été conçu pour encourager les opérations de restauration complètes d'immeubles, afin d'en préserver la cohérence architecturale. Apprécier le respect des conditions posées au bénéfice du dispositif au niveau de chaque lot reviendrait à en altérer la logique. En cela la circonstance relevée par la cour que les travaux de restauration correspondant aux lots des requérants n'avaient pas débuté à la date à laquelle ils les ont acquis ne nous paraît pas devoir jouer un rôle déterminant.

Mais l'on peut regarder les choses d'un point de vue différent : dans le cas de travaux menés collectivement, la circonstance que des propriétaires aient rejoint le projet en cours de route, comme les époux B..., contrarie-t-il les objectifs poursuivis par le législateur ?

Dans l'état des textes applicables au litige, rien ne plaide en ce sens. Le 3° du I de l'article 156 du CGI se borne à prévoir que la règle selon laquelle les déficits fonciers s'appliquent uniquement sur les revenus fonciers « *n'est pas applicable (...) aux déficits provenant de dépenses autres que des intérêts d'emprunt effectués sur des locaux d'habitation ou destinés originellement à l'habitation et réaffectés à cet usage par leurs propriétaires et à leur initiative (...) en vue de la restauration complète d'un immeuble bâti* ».

C'est de nouveau du maniement de votre jurisprudence que proviennent les interrogations. Mais là encore, cette dernière ne nous paraît pas si restrictive que le voudrait le ministre : ce qui compte, pour éviter l'existence d'un effet d'aubaine pour les professionnels de l'immobilier, c'est que, lorsqu'est en cause une opération groupée, le maître d'ouvrage des travaux ait été assumée collectivement par les propriétaires. Autrement dit il nous semble que c'est au niveau du groupement constitué par eux pour mener les opérations que doit être apprécié le respect du critère. La circonstance que certains propriétaires aient rejoint le navire en cours de route ne nous paraît pas faire obstacle à ce qu'ils bénéficient du dispositif à condition qu'ils aient eux-mêmes pris part aux opérations collectives de restauration, ce qui ne serait pas le cas dans l'hypothèse où ils auraient intégré le groupement une fois les opérations de restauration achevées.

Toute différente est l'hypothèse tranchée par votre décision C... (n° 164230, RJF 3/98 n° 218) dans laquelle un propriétaire avait entendu imputer sur son revenu global des dépenses qu'il avait exposées antérieurement à la date à laquelle il avait rejoint l'association des propriétaires, qui s'explique par le fait que ces dépenses ne correspondaient pas à sa participation aux opérations collectives de restauration.

En l'espèce il nous semble donc que la cour a pu à bon droit juger que la circonstance que les époux B... ont rejoint le groupement le 3 mai 2010, soit un peu plus de six mois après le commencement des travaux de restauration, ne faisait pas obstacle à ce qu'ils puissent imputer sur leur revenu global de l'année 2010 leur quote-part des travaux menés par l'AFUL.

PCMNC au rejet du pourvoi et à ce que le ministre verse aux époux B... une somme de 3 000 euros au titre des frais de procédure.