N° 366008
Mme B… A…

3e et 8e sous-sections réunies
Séance du 14 février 2014
Lecture du 6 mars 2014

CONCLUSIONS

Vincent Daumas, rapporteur public

Cette affaire vous offre l'occasion de faire, à tous égards, du neuf avec du vieux. Elle pose en effet une question inédite d'application des dispositions du 3° du I de l'article 156 du code général des impôts qui prévoient les conditions dans lesquelles les déficits fonciers résultant de dépenses de travaux effectués sur des monuments historiques ou assimilés s'imputent sur le revenu global. La question se pose pour l'application d'une version de ces dispositions qui n'est plus celle actuellement applicable mais l'interprétation que vous en retiendrez vaudra également pour sa version en vigueur – et vous verrez que la portée de cette interprétation n'est pas mince.

Rappelons brièvement les deux principaux volets du régime fiscal favorable dont bénéficient les dépenses effectuées sur un monument historique. Lorsqu'elles correspondent à un immeuble ou une partie d'immeuble productif de revenus, ces dépenses sont déductibles des revenus fonciers dans les conditions de droit commun. Elles peuvent donner lieu à la naissance d'un déficit foncier. Lui-même est imputable sur le revenu global, en application des dispositions du 3° du I de l'article 156 du CGI – c'est là qu'est le premier aspect du régime de faveur puisque les déficits fonciers ne sont normalement imputables que sur les revenus de même nature des années suivantes et pas sur le revenu global du contribuable. Lorsque ces dépenses effectuées sur un monument historique correspondent, au contraire, à un immeuble ou une partie d'immeuble non productif de revenus, les règles de droit commun empêchent leur déduction des revenus fonciers. En effet, le propriétaire est alors réputé s'être réservé la jouissance de l'immeuble ou de la partie d'immeuble, qui se trouve exonéré d'impôt sur le revenu en application de l'article 15 du CGI, ce qui fait corrélativement obstacle à la déduction. Toutefois, dans cette hypothèse, ces dépenses sont directement déductibles du revenu global, en application des dispositions du 1° ter du II du même article 156 – c'est là qu'est le second aspect du régime de faveur. Ces deux aspects peuvent se combiner, comme l'illustre le cas d'espèce.

Le château de Brécy (Calvados) est classé monument historique. L'usufruit en est détenu par M. et Mme C… A.... Une société civile immobilière familiale en détient la nue-propriété. Les parts de cette SCI sont ainsi réparties : 70 % appartiennent à M. et Mme A..., 10 % à chacun de leurs trois enfants, parmi lesquels Mme B… A…. Celle-ci a participé aux dépenses exposées pour la remise en état et l'entretien du château, qui est pour partie ouvert au public à titre onéreux. Mme A... a fait application d'une tolérance administrative qui admet de considérer, sans justification particulière, que les trois quarts des dépenses afférentes à un monument historique procurant des recettes mais dont le propriétaire se réserve pour partie la

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

jouissance peuvent être réputées se rattacher à la partie ouverte au public[1]. C'est-à-dire que Mme A... a déduit de ses revenus fonciers les trois quarts des dépenses supportées, faisant naître un déficit qu'elle a imputé sur son revenu global. Et qu'elle a déduit le quart restant directement de son revenu global en tant que charges foncières non prises en compte pour la détermination de ses revenus fonciers.

L'administration fiscale a toutefois remis en cause cette imputation et cette déduction au motif que Mme A... avait acquis ses parts de la SCI nue-propriétaire du domaine de Brécy à titre onéreux. Les suppléments d'impôt sur le revenu consécutifs, établis au titre des années 2001 et 2002, ont été contestés sans succès devant le tribunal administratif de Paris. Quant à la cour administrative d'appel du même lieu, elle n'a donné que partiellement raison à Mme A... : elle a admis la déduction directe du revenu global du quart des dépenses afférentes au monument historique ; en revanche, elle a confirmé le refus d'imputation sur le revenu global du déficit foncier correspondant aux trois quarts restant, pour le même motif que celui avancé par l'administration.

Mme A... se pourvoit en cassation contre cette partie de l'arrêt de la cour – arrêt qui n'a été publié ni à la Revue de jurisprudence fiscale ni à la Revue de droit fiscal.

Il est nécessaire, pour comprendre le raisonnement tenu par la cour, que critique le pourvoi, de citer intégralement les dispositions dont elle a fait application.

Ce sont celles de l'article 156 du CGI. Ces dispositions prévoient qu'en principe, le revenu global du contribuable est établi sous déduction des déficits constatés dans les différentes catégories de revenus. Cette règle générale est toutefois assortie d'exceptions parmi lesquelles celle mentionnée au 3° du I s'agissant des déficits fonciers : ceux-ci ne s'imputent que sur les revenus fonciers des dix années suivantes. Toutefois, exceptions à l'exception, le texte poursuit en indiquant, dans sa version en vigueur durant les années d'imposition en litige, que « cette disposition n'est pas applicable aux propriétaires de monuments classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ni aux nus-propriétaires pour le déficit foncier qui résulte des travaux qu'ils payent en application des dispositions de l'article 605 du code civil, lorsque le démembrement de propriété d'un immeuble bâti résulte de succession ou de donation entre vifs, effectuée sans charge ni condition et consentie entre parents jusqu'au quatrième degré inclusivement ».

Vous voyez que ce texte prévoit deux exceptions à la règle de non-imputabilité sur le revenu global des déficits fonciers, l'une concernant les propriétaires de monuments historiques et assimilés, l'autre les nus-propriétaires. Pour les premiers, l'imputabilité n'est soumise à aucune condition particulière. Pour les seconds, l'imputabilité est admise seulement pour la part de déficit foncier résultant des travaux qu'ils sont tenus de réaliser en vertu de l'article 605 du code civil – c'est-à-dire, pour le dire rapidement, les grosses réparations – et seulement, entre autres conditions, si la nue-propriété de l'immeuble leur est échue dans le cadre d'une succession ou d'une donation – à l'exclusion, donc, d'une nue-propriété acquise à titre onéreux.

[1] A l'époque, cette tolérance était prévue par la documentation administrative de base 5 B-2428, n° 102 et suivants, mise à jour le 1er septembre 1999 ; aujourd'hui par le BOI-RFPI-SPEC-30-20-30 n° 30, version au 12 septembre 2012.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

La cour administrative d'appel a déduit de ces dispositions que « si les propriétaires des monuments historiques peuvent imputer un déficit foncier sur leur revenu global, les nus-propriétaires de tels monuments ne peuvent l'imputer que sur leurs revenus fonciers lorsque le démembrement de propriété ne résulte ni d'une succession, ni d'une donation entre vifs ». Autrement dit, selon la cour, dans l'hypothèse où le nu-propriétaire d'un monument historique constate un déficit foncier à raison des dépenses de travaux afférentes à ce monument, il ne peut prétendre imputer ce déficit sur son revenu global que dans la limite et sous les conditions posées par la deuxième exception ménagée par le 3° du I de l'article 156 au bénéfice des nus-propriétaires d'immeubles bâtis.

Le pourvoi soulève sur ce point une erreur de droit. Nous croyons ce moyen fondé.

Pour vous faire partager cette conviction il faut toutefois entrer dans l'exégèse du texte.

1. La première question qui vient à l'esprit à la lecture de ces dispositions est celle de savoir si les nus-propriétaires qu'elles mentionnent sont forcément, exclusivement, des nus-propriétaires de monuments historiques.

A cette première question, la réponse est négative. La lettre du texte n'est pas en ce sens puisqu'il paraît viser, de manière générale, les nus-propriétaires d'« immeubles bâtis ». Un examen de l'historique du texte permet de le confirmer – et vous verrez qu'il est utile aussi pour répondre à la question qui vient ensuite.

Le principe de l'imputabilité des déficits catégoriels sur le revenu global, y compris pour les déficits fonciers, remonte à la loi (n° 59-1472) du 28 décembre 1959 portant réforme du contentieux fiscal et divers aménagements fiscaux[2]. Son article 11 prévoyait que « le déficit constaté pour une année dans une catégorie de revenus est imputé, à due concurrence, sur le revenu global net de la même année ». Ce principe comportait déjà des exceptions mais déjà, les monuments historiques constituaient une exception à cette exception : le quatrième alinéa de cet article 11 disposait que « n'est pas autorisée, jusqu'à une date qui sera fixée par décret, l'imputation des déficits provenant d'immeubles de plaisance ou servant à la villégiature, à l'exception des immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire ».

C'est la loi de finances pour 1977[3] qui a instauré la règle selon laquelle les déficits fonciers ne peuvent en principe être imputés que sur des revenus ultérieurs de même nature (les praticiens parlent de « tunnellisation » de ces déficits catégoriels). Elle a toutefois prévu trois exceptions bien distinctes. L'article 3 de la loi de finances pour 1977 est à cet égard on ne peut plus clair. Il dispose : « Les déficits fonciers s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des cinq années suivantes (…). / Toutefois, les dispositions fiscales actuelles continuent à s'appliquer aux propriétaires d'immeubles ayant fait l'objet de travaux exécutés dans le cadre d'une opération groupée de restauration immobilière faite en application de la loi n° 62-903 du 4 août 1962, ainsi qu'aux nus-propriétaires effectuant des travaux en

[2] JORF du 29 décembre 1959 p. 12460
[3] Loi n° 76-1232 du 29 décembre 1976 de finances pour 1977, JORF du 30 décembre 1976 p. 7587.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

application de l'article 605 du code civil, et aux propriétaires de monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ou ayant fait l'objet d'un agrément ministériel ».

L'imputation des déficits fonciers restait donc possible dans trois hypothèses. D'abord, lorsque les déficits résultaient de travaux entrepris dans le cadre d'une opération groupée de restauration immobilière faite en application de la loi du 4 août 1962 : le texte fait référence ici aux opérations dites « Malraux », qui concernent des immeubles situés dans des secteurs sauvegardés. Ensuite, deuxième hypothèse d'imputation sur le revenu global, lorsque les déficits résultaient de travaux de grosses réparations entrepris par un nu-propriétaire : il s'agissait de ne pas décourager la réalisation de ces travaux auxquels le nu-propriétaire est obligé en vertu de la loi civile alors que, par construction, il ne perçoit aucun revenu de l'immeuble. Enfin, troisième hypothèse d'imputation, les propriétaires de monuments historiques.

Le législateur est encore intervenu à deux reprises pour aboutir à la version de l'article 156, I, 3° applicable aux années d'imposition en litige. Pour mettre fin aux montages consistant à démembrer artificiellement la propriété afin de permettre au nu-propriétaire d'imputer sur son revenu global les déficits fonciers nés des travaux de grosse réparation réalisés, il a réservé cette imputabilité aux cas où le nu-propriétaire a acquis son droit sur la propriété démembrée par succession – cette modification résulte de l'article 23, a et b de la première loi de finances rectificative pour 1993[4]. A l'hypothèse de la succession le législateur a ensuite ajouté celle de l'acquisition par donation – cette modification résulte de l'article 10 de la loi de finances pour 1994[5].

Au terme de cette dernière intervention législative, le 3° du I de l'article 156 du CGI a acquis une morphologie compacte qui l'a rendu assez difficilement lisible, comme vous avez pu vous en rendre compte à la lecture que nous avons faite tout à l'heure de la version de ces dispositions applicable au litige. Au vu de l'évolution du texte, telle que nous venons de la retracer, il est cependant bien clair que les exceptions à la règle de non-imputabilité des déficits fonciers qu'il énonce à la suite l'une de l'autre sont bien distinctes. Il y a, d'une part, les propriétaires de monuments historiques ; et, de l'autre, les nus-propriétaires de tous immeubles bâtis. Le législateur n'a jamais envisagé les choses autrement.

2. Toutefois, la réponse à cette première question ne règle pas tout. Reste à déterminer de laquelle des exceptions alors prévues par le 3° du I de l'article 156 du CGI relève un nu-propriétaire de monument historique. Doit-il être regardé, au sens de ce texte, comme un « propriétaire de monument historique » – nonobstant le démembrement de son titre de propriété – ou au contraire comme un « nu-propriétaire » quelconque ?

Cette question conserve tout son intérêt pour l'application du texte actuellement en vigueur. En effet, si la situation particulière des nus-propriétaires d'immeubles bâtis est désormais traitée à part dans l'article 156 du CGI (au II, 2° quater de cet article), le 3° du I continue de se référer aux « propriétaires » de monuments historiques, sans envisager

[4] Loi n° 93-589 du 22 juin 1993, JORF du 23 juin 1993 p. 8815. Sur la finalité de cette modification, cf. rapport Auberger fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale, doc. AN 10e législature n° 210, p. 310.
[5] Loi n° 93-1352 du 30 décembre 1993, JORF du 31 décembre 1993 p. 18474.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

l'hypothèse d'un démembrement de propriété. La doctrine spécialisée s'interroge d'ailleurs sur ce point[6].

La réponse que nous vous proposons d'apporter à cette seconde question se fonde sur la combinaison d'un principe affirmé avec constance par votre jurisprudence relative aux revenus fonciers avec la manière dont a été construit le texte qu'il s'agit d'appliquer. On peut y ajouter un argument de cohérence dans l'application des deux volets du régime de faveur des monuments historiques.

Votre jurisprudence relative aux revenus fonciers applique depuis 1975 le principe selon lequel le démembrement de la propriété d'un immeuble reste en principe sans incidence sur les possibilités de déduction des charges de la propriété.

Vous avez affirmé ce principe en formation de section en jugeant qu'en cas de démembrement de propriété entre un nu-propriétaire et un usufruitier, les dépenses de réparation de l'immeuble sont déductibles des bases de l'impôt sur le revenu dû par celui des propriétaires qui en a effectivement supporté la charge (CE section, 7 février 1975, n° 90196, au Recueil, à la RJF 3/1975 n° 118 avec chronique B. Martin-Laprade p. 88 et à Droit fiscal 1975 n° 13 comm. 461 avec les concl. P. Cabanes). Vous avez déduit cette solution des dispositions des articles 28, 31 et 156 du CGI relatives, respectivement, à la détermination des revenus fonciers net, aux charges de la propriété déductibles des revenus fonciers bruts et aux modalités d'imputation d'un éventuel déficit foncier sur le revenu global. Aucune de ces dispositions n'envisageait alors l'hypothèse d'un démembrement du droit de propriété. Elles ne faisaient mention que de la « propriété » ou du « propriétaire ». C'est dire que, pour l'application des dispositions du CGI relatives aux revenus fonciers, vous avez assimilé les titulaires de droits de propriété démembrés à des « propriétaires » au sens de ces dispositions. Comme l'affirment expressément vos décisions postérieures, ils doivent pouvoir déduire les mêmes charges que celles qui seraient déductibles si la propriété n'était pas démembrée – et c'est ainsi que, lorsque l'usufruitier se réserve la jouissance d'un logement, aucun droit à déduction n'est ouvert au nu-propriétaire (CE 11 octobre 1978, n° 11228, au Recueil, RJF 11/1978 n° 476 et Droit fiscal 1979 n° 15 comm. 725 avec les concl. B. Martin-Laprade ; CE 7 février 1979, n° 12713, aux tables du Recueil, RJF 3/1979 n° 146 avec chronique J.-F. Verny à la RJF 4/1979 p. 111 ; CE 22 février 1980, n° 16388, inédite au Recueil, RJF 4/1980 n° 321, Droit fiscal 1980 n° 19 comm. 1008 ; CE 29 juillet 1983, n° 9331, inédite au Recueil, RJF 11/1983 n° 1330, Droit fiscal 1983 n° 50 comm. 2288 – voir aussi, suivant la même logique de neutralité du démembrement de propriété pour l'application d'un autre régime de déduction des revenus fonciers, CE plénière, 7 mars 1979, n° 08613, au Recueil, RJF 4/1979 n° 186).

Relevons que l'intervention de la loi de finances pour 1977 n'a nullement infléchi votre jurisprudence. Cette intervention législative, nous l'avons dit, a mis fin à l'imputabilité des déficits fonciers sur le revenu global tout en ménageant plusieurs exceptions dont l'une au bénéfice des nus-propriétaires mais sous les conditions restrictives que nous avons décrites. Toutefois, elle n'a pas remis en cause votre jurisprudence de 1975 en ce qu'elle affirmait le principe de la déductibilité des revenus fonciers des charges de propriété exposées par les

[6] Armelle Verjat, « Préservation et mise en valeur des monuments historiques privés : la fiscalité de l'impôt sur le revenu », L'Harmattan, 2011, pp. 168 et s.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

titulaires de droits de propriété démembrés[7]. Vous l'avez expressément confirmé en reproduisant votre jurisprudence pour des années d'imposition postérieures à l'entrée en vigueur de la loi de finances pour 1977 (CE 19 février 1986, n° 42027, inédite au Recueil, RJF 4/1986 n° 339, avec les conclusions de P. Martin, tout à fait explicites sur ce point, à Droit fiscal 1986 n° 40, comm. 1642 ; et plus implicitement, CE 23 mai 2003, min. c/ Mme Champin, n° 231720, aux tables du Recueil sur un autre point, RJF 8-9/2003 n° 977, concl. P. Collin au BDCF 8-9/2003 n° 107). Cette jurisprudence est d'ailleurs parfaitement admise par l'administration[8].

Compte tenu de ce principe appliqué avec constance selon lequel vous vous efforcez de traiter de manière aussi neutre que possible, au regard des revenus fonciers, les propriétés foncières non démembrées et celles qui font l'objet d'un démembrement, nous pensons qu'avant 1977, vous auriez assimilé sans hésitation la situation d'un nu-propriétaire de monument historique à celle d'un propriétaire « plein », pour l'autoriser à imputer son déficit foncier sur le revenu global. L'introduction en 1977 d'un traitement particulier fait aux nus-propriétaires peut troubler à première vue mais il nous semble que le législateur, en adoptant ces dispositions, n'a pas entendu qu'elles affectassent en quoi que ce soit le régime des monuments historiques. Cela ne résulte ni de la lettre de la loi de finances pour 1977 ni de ses travaux préparatoires[9]. Nous pensons donc que le nu-propriétaire d'un monument historique est en droit de bénéficier de l'imputation entière et inconditionnelle sur son revenu global du déficit foncier constaté à raison des dépenses afférentes à ce monument, en application des dispositions du 3° du I de l'article 156 du CGI.

En juger autrement serait, au demeurant, peu cohérent avec les règles qui constituent le second volet du régime des monuments historiques. En effet les dispositions du 1° ter du II de l'article 156, applicables lorsque l'immeuble ne produit pas de recettes, ne restreignent pas les possibilités de déduction des charges foncières du revenu global lorsque la propriété est démembrée. Ces dispositions sont totalement muettes sur la question puisqu'elles ne mentionnent même pas le propriétaire de l'immeuble et se bornent à indiquer que sont déductibles du revenu global, lorsqu'elles n'ont pas été prises en compte pour l'évaluation d'un revenu catégoriel, « les charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques » ou assimilés. La circonstance que le ministre ne se soit pas pourvu en cassation contre l'autre partie de l'arrêt de la cour administrative d'appel, celle qui a admis la déduction directe de son revenu global par Mme A... du quart des dépenses engagées, en tant que charges foncières, montre d'ailleurs bien que l'administration n'entend pas distinguer, pour l'application de ce second volet, selon que la propriété est démembrée ou non. On objectera qu'il s'agit là d'un autre dispositif de faveur que celui prévu au 3° du I de l'article 156, dont le bénéfice peut être soumis à des conditions très différentes – au titre des différences entre les deux régimes, relevons notamment que l'imputation des déficits fonciers sur le revenu global s'accompagne, si l'imputation n'est pas intégralement opérée, de la faculté de reporter l'excédent du déficit sur le revenu global des années suivantes, jusqu'à la sixième inclusivement[10], alors qu'au contraire, la déduction des charges foncières du revenu global n'ouvre aucune possibilité de report. Il n'en resterait pas moins curieux, indépendamment des

[7] Nous nous séparons sur ce point de l'analyse que faisait S. Austry dans ses conclusions sur CE 8 mars 2002, M. Tomasini, n° 222953, inédite au Recueil, RJF 6/2002 n° 600, concl. au BDCF 6/2002 n° 72.
[8] L'interprétation qu'elle donne de la loi fiscale sur ce point figure au BOI-RFPI-BASE-30-20-20, version publiée au 12 septembre 2012.
[9] Cf. en particulier JO Sénat débats, séance du 24 novembre 1976 p. 3440 et 3442.
[10] Jusqu'à la cinquième seulement dans la version du texte applicable au litige.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.

possibilités de report, d'autoriser, au titre du régime des charges foncières, la déduction du revenu global des dépenses effectuées par le nu-propriétaire d'un monument historique ne produisant pas de recettes tout en lui interdisant cette déduction – ou du moins en la soumettant à des conditions particulièrement restrictives – au titre du régime des déficits fonciers, lorsque le monument lui procure des recettes. Il nous semble que ce serait méconnaître l'objet même du régime de faveur des monuments historiques, considéré en ses deux volets, qui est d'encourager la prise en charge par des personnes privées des dépenses nécessaires à la sauvegarde du patrimoine architectural et de compenser les surcoûts et les astreintes liés à la protection particulière qui s'y attache. Au regard de cet objet, seules comptent la nature de l'immeuble et celle des dépenses engagées. Peu importe la circonstance que la propriété du monument soit démembrée.

Si vous nous suivez vous jugerez qu'il résulte des dispositions du 3° du I de l'article 156 du CGI que le titulaire d'un droit de propriété sur un monument historique peut imputer sur son revenu global les déficits fonciers nés de l'exploitation de ce monument, sans que cette possibilité soit assortie, en cas de démembrement de la propriété, d'aucune condition tenant notamment au mode d'acquisition du droit qu'il détient – à la différence de ce que ces mêmes dispositions prévoient pour la généralité des immeubles. Vous en déduirez qu'en jugeant le contraire, la cour administrative d'appel a commis l'erreur de droit que soulève le pourvoi.

Par ces motifs nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt attaqué ;
- au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Paris ;
- à ce qu'une somme de 3 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au profit de Mme A... au titre des dispositions de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Ces conclusions peuvent être reproduites librement à la condition de n'en pas dénaturer le texte.