

N° 427557

M. et Mme B...

10^e et 9^e chambres réunies

Séance du 17 juin 2019

Lecture du 27 juin 2019

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

Bâtiment de briques et pierre édifié en 1576, par la suite flanqué de quatre tours, le château d'Auzielle, situé en Haute-Garonne, non loin de Toulouse, est inscrit depuis le 6 mars 1943 à l'inventaire des sites dont la conservation présente un intérêt général, au titre de l'ensemble qu'il forme avec l'église et les fermes et pigeonniers avoisinants, ainsi que leurs abords. Le bâtiment appartient aujourd'hui aux époux B..., dont il constitue la résidence principale. Ils y ont fait réaliser plus d'importants travaux de restauration, générant un déficit foncier de plus de 270 000 € qu'ils ont déduit de leurs revenus au titre de l'année 2011.

A la suite d'un contrôle sur pièces, l'administration fiscale a estimé que ces travaux n'entraient pas dans les prévisions du 1^o ter du II de l'article 156 du code général des impôts, dans sa version alors applicable, qui autorisait la déduction des charges foncières afférentes aux immeubles classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire ainsi qu'à ceux faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier agréés à cet effet par le ministre chargé du budget, ou bénéficiant d'un label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine lorsque celui-ci a été accordé après avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine¹. L'administration a en conséquence remis en cause cette déduction et notifié aux époux B... des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu, assorties des pénalités correspondantes, pour un montant total de plus de 116 000 €.

Le tribunal administratif de Toulouse ayant refusé de faire droit à leur demande tendant à la décharge de ces impositions supplémentaires (jugement n° 1400148 du 28 juin 2016), de même que la cour administrative d'appel de Bordeaux (arrêt n° 16BX02507 du 4 décembre 2018, inédit à au recueil comme à la RJF), les requérants soulèvent à l'appui du pourvoi en cassation qu'ils forment contre l'arrêt rendu par cette dernière une QPC à l'encontre le 1^o ter du II de l'article 156 du code général des impôts, qui créerait selon eux une rupture d'égalité devant la loi et devant les charges publiques au détriment des contribuables possédant des biens inscrits ou classés au titre du code de l'environnement, par rapport à ceux qui seraient propriétaires de biens inscrits ou classés au titre du code du patrimoine.

¹ La possibilité de déduire les charges foncières afférentes aux immeubles bénéficiant d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget a été supprimée par l'article 26 de la loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013 de finances pour 2014.

La disposition contestée étant bien de nature législative², applicable au litige et n'ayant pas déjà été déclarée conforme à la Constitution dans les motifs et le dispositif d'une décision du Conseil constitutionnel, nous en viendrons directement à l'examen du caractère sérieux de la question posée. Les griefs soulevés ne permettent pas, en effet, de la regarder comme nouvelle au sens de l'article 23-4 de l'ordonnance n° 58-1067 du 7 novembre 1958 (n° 2009-595 DC du 3 décembre 2009).

Le régime du classement au titre des monuments historiques ou d'inscription à l'inventaire supplémentaire, issu d'une loi du 31 décembre 1913 aujourd'hui en partie codifiée aux articles L. 621-1 et suivants du code du patrimoine, présente il est vrai certaines similitudes avec celui du classement ou de l'inscription des monuments naturels et des sites, issu pour sa part d'une loi de 2 mai 1930 et aujourd'hui codifié aux articles L. 341-1 à L. 341-22 du code de l'environnement.

Le critère de classement ou d'inscription réside dans les deux cas dans l'intérêt que présente la conservation ou la préservation des biens du point de vue de l'histoire ou de l'art, le régime prévu par le code de l'environnement étant de plus étendu à ceux qui présentent un intérêt scientifique, légendaire ou pittoresque (articles L. 621-1 du code du patrimoine et L. 341-1 du code de l'environnement). Dans les deux cas également, le classement est prononcé par arrêté ministériel en cas de consentement du propriétaire ou décret en Conseil d'Etat dans le cas contraire (articles L. 621-5 et L. 621-6 du code du patrimoine et L. 341-4 à L. 341-6 du code de l'environnement), les biens concernés ne peuvent faire l'objet de travaux autres que d'entretien sans à tout le moins une information préalable l'administration, voire sans avoir obtenu la délivrance d'une autorisation spéciale de réaliser les travaux les plus lourds (articles L. 621-9 et L. 621-27 du code du patrimoine et L. 341-1 et L. 341-10 du code de l'environnement). Il est également prévu que les effets du classement ou de l'inscription suivent l'immeuble en quelques mains qu'il passe (article L. 621-29-5 du code du patrimoine et L. 341-9 du code de l'environnement). Enfin le classement d'office peut donner lieu à indemnisation du préjudice subi par le propriétaire s'il en fait la demande dans le délai de six mois (article L. 621-6 du code du patrimoine et L. 341-6 du code de l'environnement).

Mais au-delà de leurs points communs, les deux régimes présentent une différence fondamentale : alors que celui prévu par le code du patrimoine est justifié par l'intérêt que présentent en tant que tels les immeubles concernés par la mesure de classement ou d'inscription, celui prévu par le code de l'environnement concerne plus largement des sites, qui peuvent être des sites naturels à proprement parler (lacs, cours d'eau, arbres, vallées ou autres), ou comprenant des bâtiments ou un ensemble de bâtiment et leurs abords, tels qu'un centre-ville, un village, ou, comme en l'espèce, un ensemble composé d'un château et des éléments qui l'entourent.

Contrairement à ce que soutiennent les requérants, les sujétions qui en résultent l'inscription ou du classement sont bien plus lourdes pour les propriétaires de biens relevant du régime prévu par le code du patrimoine. Ces derniers sont en effet expressément chargés par la loi de la responsabilité de la conservation du monument historique classé ou inscrit (article L. 621-29-1 du code du patrimoine), les propriétaires de biens classés pouvant même être mis en demeure de faire procéder aux travaux nécessaires à la conservation du bâtiment dans un délai déterminé (article L. 621-12 du code du patrimoine), voire être obligés de se soumettre à l'exécution d'office de ces travaux par l'autorité administrative ou être expropriés

² Issue à l'origine de l'article 11, III de la loi n° 64-1729 du 23 décembre 1964.

de leurs biens (L. 621-11 et L. 621-13 du code du patrimoine). L'inclusion dans le dispositif prévu au 1° ter de l'article 156 du code général des impôts des biens labellisés par la Fondation du patrimoine ou, jusqu'à une période récente, agréés par le ministre chargé du budget poursuit pour sa part l'objectif d'inciter les propriétaires d'immeubles présentant par eux-mêmes un intérêt artistique ou historique à réaliser les travaux nécessaires à la conservation de ce patrimoine. A cet égard, vous remarquerez que le label délivré par la Fondation du patrimoine l'est justement au titre de la réalisation de travaux sur des biens non protégés au titre de la législation sur les monuments historiques, et en contrepartie d'un engagement de conservation du bien pendant dix ans et de l'ouverture au public de ce dernier pendant la même durée.

De son côté, le régime prévu par le code de l'environnement, qui ne porte pas, nous l'avons dit, sur un immeuble pris individuellement, a pour objet de prévenir les propriétaires de porter atteinte au caractère d'un site pris dans son ensemble. Il institue essentiellement à leur égard une obligation d'abstention.

Pour nous résumer, l'avantage fiscal prévu au 1° ter du II de l'article 156 du code général des impôts a spécifiquement pour objet d'aider les propriétaires à assumer les charges qui résultent pour eux des actions positives qu'ils engagent en vue de la conservation des immeubles qu'ils possèdent. On peut penser que l'Etat y trouve son intérêt, puisqu'il s'agit d'aider à la conservation par les propriétaires privés d'un patrimoine national qu'il aurait sans doute bien de la peine à entretenir seul. Un tel objectif ne trouve pas d'équivalent dans le régime prévu par le code de l'environnement.

Les propriétaires de biens classés ou inscrits au titre du code de l'environnement se trouvent donc dans une situation très différente de ceux qui possèdent des biens classés ou inscrits au titre du code du patrimoine. Or, vous le savez, le principe d'égalité devant la loi ne s'oppose pas à ce que le législateur traite de façon différente des situations différentes pourvu que cette différence de traitement soit en rapport direct avec l'objet de la loi qui l'établit (voyez par exemple 2009-578 DC du 18 mars 2009, cons.19 ; 2010-3 QPC du 28 mai 2010, cons. 3 ; 2010-627/628 QPC du 28 avril 2017, §9 ; et pour des mesures fiscales dérogatoires 2010-58 QPC du 18 octobre 2010 s'agissant du champ des redevables de la taxe sur les surfaces commerciales ; 2018-752 QPC du 7 décembre 2018 s'agissant de l'exonération de la taxe d'habitation pour les établissements publics d'assistance). Quant au principe d'égalité devant les charges publiques, il suppose que la charge de l'impôt soit également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés, le législateur devant pour cela se fonder sur des critères objectifs et rationnels en fonction des buts qu'il se propose, de manière à éviter toute rupture caractérisée de cette égalité entre les contribuables (voyez par exemple 2010-605 DC du 12 mai 2010, cons. 39 ; 2010-11 QPC du 9 juillet 2010 s'agissant de la disposition réservant aux titulaires d'une pension relevant du code des pensions militaires d'invalidité et des victimes de guerre le bénéfice d'une demi-part supplémentaire de quotient familial ; 2013-679 DC du 4 décembre 2013, cons 47).

Ici, nous vous l'avons dit, le fait de circonscrire le bénéfice du 1° ter de l'article 156 du code général des impôts aux propriétaires de tels immeubles, qui se trouvent dans une situation différente des propriétaires de sites inscrits ou classés au titre du code de l'environnement, est bien en rapport direct avec le but poursuivi par le législateur, qui est de favoriser la réalisation par les personnes privées de travaux de conservation des immeubles présentant un intérêt historique ou artistique pour le patrimoine national, et répond à un critère objectif et rationnel.

La question n'est donc pas sérieuse, même si, dans le contexte du litige précis sur lequel elle se greffe, on peut comprendre la frustration des époux B..., les pièces du dossier faisant ressortir que leur bien aurait sans doute pu être classé au titre des monuments historiques ou au moins inscrit à l'inventaire supplémentaire mais que la procédure engagée en ce sens n'a pas abouti faute que certaines pièces aient été adressées au service instructeur. Mais il leur incombait de s'en inquiéter ou de demander l'agrément ou le label mentionnés au 1° ter de l'article 156 du code général des impôts avant de réaliser les travaux litigieux.

PCM, nous vous invitons à juger qu'il n'y a pas lieu de transmettre la présente QPC au Conseil constitutionnel.