

N° 425749 – M. et Mme V...

9^{ème} et 10^{ème} chambres réunies

Séance du 16 septembre 2020

Lecture du 7 octobre 2020

Conclusions

Mme Emilie Bokdam-Tognetti, rapporteur public

Qu'est-ce qu'une division ? La réponse à cette question ne sera sans doute pas la même selon que vous la posez à un mathématicien, à un militaire, à un spécialiste du droit de l'urbanisme et de la construction, ou encore à l'administration fiscale. Si nous laisserons de côté les éclairages que vous apporterait les deux premiers pour nous pencher sur les conceptions susceptibles d'intéresser les deux suivants, la notion de division, même réduite au point de vue de ces derniers, fait l'objet de nombreuses déclinaisons.

La division peut ainsi être en propriété ou en jouissance. Elle peut frapper un terrain ou une parcelle – l'on parlera alors de division foncière ; frapper un immeuble bâti ou une fraction d'immeuble ; ou même, frapper un espace tridimensionnel – c'est la division en volumes, dont la possibilité a été consacrée par la législation depuis la loi n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové dite ALUR.

La notion de « division », qui prise isolément et sans complément, n'est explicitée dans aucun texte, se trouve, ainsi, mobilisée dans la définition d'autres notions juridiques telle celle du lotissement – que l'actuel article L. 442-1 du code de l'urbanisme définit comme « *la division en propriété ou en jouissance d'une unité foncière ou de plusieurs unités foncières contiguës ayant pour objet de créer un ou plusieurs lots destinés à être bâtis* », celle de l'immeuble collectif à usage d'habitation – qualification conférée à une résidence, un appartement ou tout immeuble à usage d'habitation par sa division par lots, selon l'article L. 111-6-1-4 du code de la construction et de l'habitation – , ou encore, de manière centrale quoique plus implicite, dans la définition des immeubles soumis au statut de la copropriété, entendus par l'article 1^{er} de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 comme ceux dont « *la propriété est répartie entre plusieurs personnes, par lots comprenant chacun une partie privative et une quote-part de charges communes* ». Soulignons que si le règlement de copropriété intègre le plus souvent l'état descriptif de division du ou des immeubles composant la copropriété, cet état, identifiant et numérotant chacun des lots, répond à une formalité instituée initialement pour les besoins de la publicité foncière, le contenu et les modalités d'établissement de cet acte étant fixés par les dispositions de l'article 7 du décret n° 55-22 du 4 janvier 1955 portant réforme de la publicité foncière et par l'article 71 du décret n° 55-1350 du 14 octobre 1955 le modifiant.

Si l'encadrement de certaines opérations de division, par l'édition d'interdictions générales (cas des immeubles frappés de péril, d'une interdiction d'habiter, déclarés insalubres ou

encore d'une surface et d'un volume inférieurs aux minima fixés par l'article L. 111-6-1 du code de l'urbanisme) ou par des procédures locales d'autorisation préalable ,(articles L. 111-6-2 et suivants du même code) répond à une préoccupation de lutte contre l'habitat indigne et vise notamment à assurer la décence des surfaces à usage d'habitation, la disposition fiscale qu'il vous revient aujourd'hui d'interpréter se situe quant à elle sur un registre très différent et intéresse un tout autre type de biens et d'administrés : loin des réduits sordides et des marchands de sommeil, c'est d'immeubles classés au titre des monuments historiques et de contribuables en quête de défiscalisation qu'il sera ici question.

Avant le 1^{er} janvier 2009, tous les propriétaires historiques échappaient à la tunnellation de leurs déficits fonciers, la règle, prévue au 3^o du I de l'article 156 du CGI, selon laquelle ces déficits s'imputent exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes, ne leur étant, en vertu du même 3^o, pas applicable. Ils pouvaient ainsi imputer ce déficit sur leur revenu global, sans limitation de montant, et bénéficiaient à ce titre d'un avantage fiscal non négligeable.

Ce régime avait été examiné en 2008 par la mission d'information sur les niches fiscales. Si le rapport de cette mission avait souligné que le régime des monuments historiques présentait d'avec les autres dispositifs étudiés par la mission d'information deux différences essentielles, tenant l'une, à ce qu'il ne semblait pas, compte tenu des contraintes propres aux monuments historiques et de leurs coûts d'entretien et de restauration, constituer dans la plupart des cas un instrument de défiscalisation et de réduction de l'impôt utilisé dans le cadre d'une optimisation patrimoniale, et l'autre, à ce que la dépense fiscale exposée dans ce régime se substituait directement à une dépense budgétaire, il appelait toutefois à quelques ajustements¹. Aux fins de prévenir toute utilisation de ce régime dans une perspective d'optimisation fiscale et d'assurer une meilleure adéquation entre l'avantage fiscal octroyé et les contraintes supportées, les auteurs de ce rapport préconisaient ainsi trois resserrements du dispositif : d'une part, l'instauration d'un engagement de conservation de l'immeuble ; d'autre part, un plafonnement du déficit imputable pour les monuments fermés au public ; et enfin l'interdiction du bénéfice du dispositif aux immeubles nouvellement mis en copropriété, cette dernière mesure visant à « éviter les opérations de découpe » et « l'utilisation du régime à des fins spéculatives par des opérateurs financiers » (proposition n° 8 du rapport).

A la suite de ce rapport, le législateur s'est, dès la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, emparé du sujet. Le Parlement a ainsi introduit dans le code général des impôts un article 156 bis, applicable à compter de l'imposition des revenus de 2009. Dans sa rédaction issue de cette loi, cet article subordonne, en son I, le bénéfice des dispositions de l'article 156 propres aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, à l'engagement de leur propriétaire de conserver la propriété de ces immeubles pendant au moins quinze années, exclut, en son II, du bénéfice de ce régime d'imputation les immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'IS, sauf sociétés civiles familiales ou ayant obtenu un agrément, et dispose, en son V, que « *le bénéfice des dispositions de l'article 156 propres aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques (...), n'est pas*

¹ Rapport de la mission parlementaire d'information n° 946 sur les niches fiscales du 5 juin 2008.

ouvert aux immeubles ayant fait l'objet d'une division à compter du 1er janvier 2009 sauf si cette division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre du budget, après avis du ministre de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient. »

Le V de l'article 156 bis cité à l'instant vise-t-il uniquement les immeubles ayant été mis en copropriété pour la première fois après le 1^{er} janvier 2009 ? Telle est la lecture soutenue par les requérants dans le présent litige, lesquels se prévalent des travaux préparatoires de la loi de finances pour 2009.

Mais d'une part, vous jugez constamment qu'en présence d'un texte clair, le juge ne doit pas en principe se référer aux travaux préparatoires pour conférer à ce texte un sens différent, et qu'il ne saurait s'y référer qu'en cas d'ambiguïté ou de difficulté de conciliation avec d'autres dispositions de rang au moins égal (CE, Section, 27 octobre 1999, *Commune de Houdan*, n° 188685, p. 326 ; CE, 30 décembre 2002, *Ordre des avocats à la Cour de Paris*, n° 234415, p. 487 ; CE, 12 février 2003, *F...*, n° 235869, p. 33 ; CE, 14 janvier 2004, *M. C...*, n° 235646, T. p. 670 ; CE, 26 mars 2004, *min. de la santé*, n°s 248758 249493, T. pp. 548-858 ; CE, 2 novembre 2005, *min. c/ Commune de Montpellier*, n° 272819, p. 465).

Or nonobstant la polysémie du terme « division » pointée au début des présentes conclusions, le texte du V de l'article 156 bis du CGI nous semble clair ou, pour reprendre les termes du président Odent, ne pas permettre la controverse. La lettre de la loi retient une approche large et englobante, visant toute division de l'immeuble intervenue à compter du 1^{er} janvier 2009 – qu'il s'agisse de la première frappant l'immeuble ou, simplement, d'une nouvelle division frappant un immeuble déjà mis en copropriété auparavant, et qu'il s'agisse d'une division classique ou d'une division en volumes.

Par suite, ayant relevé que l'immeuble en cause dans le présent litige, mis en copropriété pour la première fois en 1924, avait fait l'objet de nouvelles divisions postérieurement au 1^{er} janvier 2009, et que ces divisions n'avaient pas été agréées par le ministre du budget dans les conditions prévues au V de l'article 156 bis du CGI, la cour administrative d'appel de Versailles n'a pas commis d'erreur de droit en déduisant de ces constatations que les contribuables ne pouvaient bénéficier des dispositions de l'article 156 du code propres aux monuments historiques pour déduire de leur revenu global déclaré au titre de l'année 2010 le déficit foncier résultant des travaux de rénovation de leur appartement sis dans cet immeuble.

Au demeurant, fussiez-vous considérer que la lettre de la loi recelait une ambiguïté justifiant un recours à leur éclairage, le recours aux travaux préparatoires ne conduirait pas nécessairement à écarter l'approche large résultant de la lettre de la loi. En effet, si ces travaux mentionnent les « *immeubles faisant l'objet d'une mise en copropriété postérieure au 1^{er} janvier 2009* » (rapport n° 1198 fait au nom de la commission des finances de l'Assemblée nationale), ou encore l'interdiction de « *mettre le monument en copropriété* » ou de « *transform(er) en copropriété* » les bâtiments (rapport général n° 99 de M. Marini au nom de la commission des finances du Sénat), et pourraient ainsi prêter à l'interprétation restrictive soutenue par les requérants, l'objectif poursuivi par cette condition d'absence de division

souligné lors des débats en séance publique appelle en revanche à une approche large de la notion de division, visant toute opération d'amplification de la découpe d'un monument historique. Le but de l'amendement parlementaire dont cette disposition est issue était, dans la suite des travaux de la mission d'information sur les niches fiscales, d'éviter les mécanismes d'optimisation fiscale, de décourager « *les divisions multiples qui permettent de commercialiser les monuments historiques par morceaux* » et de « *faire disparaître (les) plaquettes de promotion de ce type de produits de défiscalisation* », sauf cas particulier autorisé par un agrément (AN, XIII^e législature, session ordinaire de 2008-2009, première séance du lundi 17 novembre 2008). Par suite, l'intention du législateur révélée par ces travaux nous semble compatible avec l'approche, large, résultant de la lettre même de la loi.

Sans doute conscients du peu de chances de succès de leurs prétentions sur le terrain de la loi fiscale, les requérants concentrent, depuis l'origine, leur argumentation sur celui de l'interprétation de cette loi par la doctrine et de son opposabilité, en application de l'article L. 80 A du LPF.

L'instruction n° 87 du 6 octobre 2009 publiée au BOI le 14 octobre 2009 et référencée 5 D-2-09, relative au régime dérogatoire de déduction des charges et déficits fonciers applicables aux monuments historiques, consacre son chapitre IV à la condition tenant à l'absence de division des immeubles.

Sa « *section 1 : Principe* », énonce : « *37. Exclusion des immeubles mis en copropriété. La division consiste à répartir par lots la propriété d'un immeuble entre plusieurs personnes, ces lots comprenant une partie privative et une quote-part de parties communes.* » et précise que « *L'objectif de cette mesure est d'éviter que des immeubles appartenant au patrimoine national ne soient considérés comme un simple produit d'optimisation fiscale, susceptibles d'être vendus à la découpe à des investisseurs au détriment de la qualité de la conservation de ces immeubles* ». La définition de la division ainsi exprimée au point 37 vous semblera peut-être familière : elle reprend presque mot pour mot celle de la mise en copropriété résultant de l'article 1^{er} de la loi du 10 juillet 1965 cité au début des présentes conclusions. La section 2 porte, quant à elle, sur les modalités d'agrément d'une division permettant d'obtenir le bénéfice de l'imputation sur le revenu global. Elle précise notamment que « *la demande d'agrément doit être déposée par le propriétaire de l'immeuble (...), préalablement à l'acte authentique de division* ». Enfin, la section 3 a trait à l'entrée en vigueur de la réforme. Elle énonce : « *42. Ces dispositions, relatives à l'absence de division de l'immeuble, s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, pour les divisions intervenant à compter du 1er janvier 2009./ Autrement dit, les propriétaires d'immeubles historiques et assimilés qui ont été mis en copropriété avant le 1er janvier 2009 ne sont pas soumis à cette condition et bénéficient du régime spécial dans les conditions habituelles* ».

Le principe selon lequel la doctrine doit être lue littéralement doit être rapporté à l'objet de l'article L. 80 A du LPF : préserver la sécurité juridique du contribuable qui aura appliqué à la lettre, suivant la lecture instinctive et naturelle résultant des termes de cette doctrine, l'interprétation de la loi exprimée par l'administration. Or lu conformément à ce principe, le paragraphe 42 de l'instruction nous semble exclure du champ d'application de la nouvelle

règle édictée au V de l'article 156 bis du CGI les immeubles qui ont été mis en copropriété avant le 1^{er} janvier 2009, quand bien même ces biens déjà placés sous le statut de la copropriété feraient ultérieurement l'objet de nouvelles divisions, du fait par exemple de la division ou de la réunion de certains lots. Un contribuable prenant connaissance de la doctrine en cause et propriétaire d'un bien déjà mis en copropriété au 1^{er} janvier 2009 ne pouvait, selon nous, que déduire des modalités d'entrée en vigueur énoncées au point 42 que d'éventuelles modifications ultérieures de l'état descriptif de division n'étaient pas soumises à agrément.

Cette lecture ne nous semble pas infirmée par la mise en œuvre du principe selon lequel la doctrine exprimée dans un acte doit être appréciée comme un tout et ne saurait faire l'objet de découpages artificiels visant, sous couvert d'interprétation littérale, à interpréter l'un de ses passages à rebours du sens qu'il revêt lorsqu'il est lu dans le contexte des autres énonciations de cette doctrine.

D'une part, en effet, l'expression « autrement dit » au point 42, assimilant l'application de la règle nouvelle aux divisions intervenant à compter du 1^{er} janvier 2009, à une exclusion du champ de cette règle des biens qui ont été mis en copropriété avant cette date, signifie certes que les deux phrases de ce paragraphe ont, dans l'esprit des auteurs de la doctrine, la même portée, mais elle invite selon nous à lire la première phrase à la lumière de la seconde, qui explicite et précise sa portée, plutôt qu'à faire l'inverse, c'est-à-dire à réduire la portée de la seconde par renvoi à la formulation de la première.

A cet égard, la circonstance que la doctrine ne réserve pas expressément l'hypothèse des biens mis en copropriété avant 2009 mais ayant subi de nouvelles divisions après cette date, ne nous paraît pas conduire à regarder le cas de ces biens comme non traités par la doctrine, mais plaider pour une lecture large des biens exclus du champ de la nouvelle règle, comme visant tous les biens déjà mis en copropriété avant le 1^{er} janvier 2009, quand bien même ils feraient l'objet de nouvelles divisions après cette date.

D'autre part, cette lecture excluant les simples divisions postérieures au 1^{er} janvier 2009 affectant des immeubles déjà sous le régime de la copropriété avant cette date ne nous semble pas remise en cause par la définition de la notion de division énoncée au point 37.

Relevons sur ce point que, si la division, la réunion ou la suppression de lots au sein d'un immeuble en copropriété emportant modification, même profonde, de l'état descriptif de division, constitue une division au sens du V de l'article 156 bis du CGI et peut également être regardée comme une division au sens du point 37 de la doctrine, en ce qu'elle aboutit à une répartition modifiée de la propriété de l'immeuble en lots comprenant des parties privatives et une fraction de parties communes, de telles opérations conduites au sein d'une copropriété existante ne constituent pas, contrairement à ce que soutient le ministre, la création d'une nouvelle copropriété. La copropriété existante n'est pas dissoute par l'effet de divisions ou créations de lots, et les biens correspondants ne sauraient donc selon nous être regardés comme faisant l'objet d'une nouvelle mise en copropriété.

Enfin, la lecture proposée ne nous paraît pas incompatible avec les énonciations de la doctrine relatives aux formalités de demande d'agrément exposées au point 40, lesquelles prévoient le dépôt de la demande d'agrément par « *le propriétaire de l'immeuble (...) préalablement à l'acte authentique de division* » - ce qui pourrait conforter la lecture selon laquelle un bien entrant dans le champ de la doctrine n'a préalablement à la division qu'un seul propriétaire et ne relève donc pas encore de la propriété – mais évoquent ensuite, s'agissant du contenu des pièces justificatives à fournir, « *le nombre, la nature, les propriétaires, l'affectation des lots et leur destination (conservation, vente, donation, ...)* », ou encore le montant des charges supportées par « *le ou les propriétaires* », envisageant ainsi une pluralité de propriétaires avant même la division. Ces mentions conservent en effet un sens dans le cadre d'une lecture excluant du champ de la nouvelle règle les biens mis en copropriété avant 2009 : elles pourraient viser tant les biens ayant plusieurs propriétaires indivis, que les copropriétés créées après le 1^{er} janvier 2009 et subissant de nouvelles divisions.

Toutefois, le principe selon lequel la doctrine n'a pas d'esprit et doit faire l'objet d'une interprétation littérale n'implique ni que la doctrine soit bornée et stupide, ni qu'une lecture intelligente soit systématiquement exclue.

Comme le soulignait le président Goulard dans ses conclusions sur l'avis d'Assemblée du 8 avril 1998 « *Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)* » : « (...) *L'application à la lettre des instructions administratives comporte des limites. (...) Ainsi, même si vous vous abstenez de rechercher les intentions des auteurs d'une instruction administrative dans des éléments qui seraient extérieurs à la lettre de cette instruction, vous ne vous refusez pas à en faire une lecture intelligente, qui vous conduit à rechercher l'objet et la portée des termes employés par l'administration. (...)* » (CE, avis, Assemblée, 8 avril 1998 n° 192539, *Société de distribution de chaleur de Meudon et Orléans (SDMO)*, au Recueil, RJF 5/98 n° 593, concl. G. Goulard p. 378).

Or au regard de la portée de la doctrine en cause, lorsqu'un immeuble a été placé, dans le passé, sous le statut de la copropriété mais a cessé de l'être avant le 1^{er} janvier 2009 du fait de la réunion de tous les lots entre les mains d'un unique propriétaire (sur la disparition de plein droit de la copropriété en cas de réunion de la totalité des lots entre les mains d'un propriétaire unique, la copropriété ne survivant que pour les besoins de sa liquidation, v. notamment Cass. 3e civ., 4 juillet 2007, n° 06-11.015, Bull. civ. III, n° 121 ; Cass. 3e civ., 12 septembre 2007, n° 06-11.282, 06-11.558 et 06-11.588, Bull. civ. III, n° 138 ; Cass. 3e civ., 28 janvier 2009, n° 06-19.650, Bull. civ. III, n° 25), il nous semble que ce bien ne saurait être regardé comme « *mis en copropriété avant le 1^{er} janvier 2009* » pour l'application du point 42 de la doctrine, lequel nous paraît devoir être lu comme visant les biens se trouvant effectivement déjà mis en copropriété à la date d'entrée en vigueur de la loi. En effet, pareil bien n'est alors au 1^{er} janvier 2009 ni mis en copropriété ni divisé au sens du point 37 de l'instruction, sa propriété n'étant plus répartie entre plusieurs personnes.

En résumé, le point 42 de la doctrine nous paraît interpréter le V de l'article 156 bis du CGI en ce sens que sont hors du champ d'application de la règle qu'il édicte les divisions modificatives ultérieures d'un bien déjà en copropriété au 1^{er} janvier 2009, date d'entrée en

vigueur de la loi, mais qu'en relèvent toutes les divisions intervenues à compter de cette date sur des immeubles qui n'étaient pas mis en copropriété au 1^{er} janvier 2009. Cette interprétation diffère donc de celle que vous aurez, si vous nous suivez, adoptée de l'article 156 bis du CGI, lequel s'applique à toutes les divisions d'immeubles historiques intervenant à compter du 1^{er} janvier 2009 sans considération du point de savoir s'ils étaient déjà divisés et mis en copropriété lors de son entrée en vigueur. Dès lors, cette doctrine est susceptible d'être invoquée sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF – pour autant que les contribuables qui s'en prévalent entrent effectivement dans ses prévisions.

Par suite, dans la présente affaire, M. et Mme V... sont fondés à soutenir que la cour administrative d'appel de Versailles a commis une erreur de droit (sur ce degré de contrôle, cf. CE, 13 février 1995, *Min. c/ SA Solving*, n° 139060, p. 72, RJF 1995, n° 461, Dr. fisc. 1995, n° 20, comm. 1075), en jugeant que le point 42 de l'instruction n'exprimait pas une interprétation des dispositions du V de l'article 156 bis du CGI différente de celle résultant de la loi et ne pouvait par suite être invoqué sur le fondement de l'article L. 80 A du LPF.

Après cassation, nous vous invitons toutefois à renvoyer l'affaire aux juges du fond et à ne pas la régler vous-mêmes. Les pièces du dossier comportent en effet quelques éléments laissant à penser que si les immeubles des 9 et 11 rue du réservoir ont été mis en copropriété en 1924, ils ont ensuite été ultérieurement possédés en totalité par le département des Yvelines, puis par une SNC, avant de faire l'objet en 2010 de nouvelles divisions. La question se pose donc de savoir si, au 1^{er} janvier 2009, la totalité des lots était entre les mains d'un seul propriétaire – auquel cas le bien n'était pas sous le statut de la copropriété à cette date – ou si l'immeuble au sein duquel se situe l'appartement des requérants était alors déjà effectivement divisé entre plusieurs copropriétaires.

Par ces motifs, nous concluons :

- à l'annulation de l'arrêt du 2 octobre 2018 de la cour administrative d'appel de Versailles ;
- au renvoi de l'affaire de cette cour ;
- et au versement par l'Etat de 3 500 euros à M. et Mme V... au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.