

**N° 432579**

**Ministre de l'action et des comptes  
publics c/ M. et Mme D...**

**3<sup>ème</sup> et 8<sup>ème</sup> chambres réunies**

**Séance du 6 septembre 2021**

**Décision du 28 septembre 2021**

## **CONCLUSIONS**

### **M. Laurent Cytermann, Rapporteur public**

Cette affaire pose une question classique de déductibilité des dépenses exposées par des propriétaires pour la réalisation de travaux de rénovation dans des locaux d'habitation. Elle vous permettra d'examiner la place à accorder à la hauteur sous plafond dans la détermination du caractère habitable des locaux.

M. et Mme D... ont acquis en 2005 un ensemble immobilier de deux bâtiments situés 28 rue Jean Moulin dans la commune de Revel (Haute-Garonne), l'un donnant sur rue et comportant deux étages ainsi que des combles et l'autre, dénommé « chartreuse », donnant sur cour. Ils ont fait réaliser en 2008 d'importants travaux de rénovation dans ces bâtiments, d'un montant total de 317 621 euros, en vue d'y aménager cinq logements destinés à la location. N'ayant pas déduit les dépenses correspondantes dans leurs déclarations de revenu initiales, ils en ont sollicité la prise en compte pour la réduction de leurs cotisations primitives d'impôt sur le revenu et de CSG par deux réclamations, l'une en date du 31 octobre 2013 portant sur les années 2010 à 2012 et l'autre en date du 27 octobre 2016 sur les années 2013 à 2015. L'étalement des déductions sollicitées sur six années s'explique par les règles de report des déficits fonciers<sup>1</sup>. Ces réclamations ont été rejetées par l'administration fiscale et ces décisions contestées par les époux D.... Joignant leurs deux demandes, le tribunal administratif de Toulouse leur a accordé les déductions demandées concernant seulement la chartreuse. Ces déductions, qui n'ont pas été contestées par l'administration fiscale en appel, ne sont plus en litige. Par un arrêt du 30 décembre 2019, contre lequel le ministre se pourvoit en cassation la cour administrative d'appel de Bordeaux a fait droit aux contribuables concernant la déductibilité des dépenses afférentes au bâtiment principal.

---

<sup>1</sup> Cf. l'article 156-I-3° du code général des impôts.

Nous irons directement au deuxième moyen du pourvoi, tiré de ce que la cour a commis une erreur de qualification juridique et une erreur de droit concernant la charge de la preuve en jugeant que les travaux portant sur le bâtiment principal ne pouvaient être regardés comme des travaux de reconstruction ou d'agrandissement.

Comme vous le savez, l'article 31 du code général des impôts (CGI) énumère les charges de la propriété déductibles des revenus fonciers. Le I-1°-b) y inclut « *les dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement* ». Selon votre jurisprudence constante, les travaux de reconstruction, au sens de ces dispositions sont « *les travaux comportant la création de nouveaux locaux d'habitation, ainsi que les travaux ayant pour effet d'apporter une modification importante au gros œuvre de locaux d'habitation existants ou les travaux d'aménagement interne qui, par leur importance, équivalent à une reconstruction* » ; quant aux travaux d'agrandissement, ce sont « *les travaux ayant pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable de locaux existants* » (CE, Sect., 17 décembre 1976, n° 92159 et 99017, Rec. ; 30 avril 1997, L..., n° 152391, Tab. ; 8 juillet 2005, M. et Mme X..., n° 253291, Rec.). Le juge de cassation exerce un contrôle de qualification juridique sur le caractère déductible des dépenses d'amélioration (CE, 10 juillet 1996, W..., n° 137789, Tab.).

En l'espèce, la cour a relevé que les travaux portant sur le bâtiment principal « portent sur l'aménagement des combles, une légère surélévation de la toiture et sa réfection, la destruction de cheminées et de leur conduit, le remplacement d'un escalier, la pose de velux et l'ouverture de fenêtres, le remplacement des planchers et des plafonds, le changement des menuiseries, la redistribution des cloisons intérieures, la réfection de la plomberie et de l'électricité, l'installation de nouveaux équipements sanitaires, de chauffage et de climatisation et enfin le rafraîchissement des peintures et des revêtements muraux intérieurs ». Elle a d'abord estimé que ces travaux avaient eu pour objet la remise en état des locaux et l'installation d'éléments de confort moderne mais n'avaient comporté aucune modification importante du gros-œuvre. Elle a ensuite considéré que si les combles n'étaient pas habités antérieurement à leur aménagement, il n'était pas contesté que la hauteur sous les combles était supérieure ou égale à 1,80 mètre avant les travaux, de sorte qu'ils devaient déjà être regardés comme habitables, la toiture n'ayant été surélevée de 60 centimètres que pour suivre les recommandations de l'architecte des Bâtiments de France et retrouver une proportion cohérente avec les bâtiments voisins.

C'est ce dernier temps du raisonnement qui est ciblé par le deuxième moyen. Selon le ministre, en mentionnant cette hauteur de 1,80 mètre, qui ressortait d'une attestation de l'architecte des contribuables produite devant les juges du fond, la cour se serait implicitement référée à l'article R. 111-2 du code de la construction et de l'habitation (CCH)<sup>2</sup>, qui fixe une règle de surface et de volume habitables minimaux par occupant d'un logement et qui dispose que dans le calcul de cette surface habitable, « *il n'est pas tenu compte de la superficie des combles non aménagés (...) ni des parties de locaux d'une hauteur inférieure à 1,80 mètre* ». Si en application de cet article, une hauteur supérieure ou égale à 1,80 mètre serait une condition nécessaire de l'habitabilité, elle n'en serait pas une condition suffisante. Selon le ministre, la cour n'aurait donc pas dû s'en contenter et il revenait aux époux D...

---

<sup>2</sup> Ces dispositions ont été aujourd'hui transférées à l'article R. 156-1.

d'établir ce caractère habitable avant travaux, conformément à l'article R.\* 194-1 du livre des procédures fiscales (LPF), qui fait supporter la charge de la preuve au contribuable lorsque comme en l'espèce, l'imposition a été établie d'après les bases indiquées dans sa déclaration.

La hauteur minimale de 1,80 mètres évoque la définition de ce qu'il est convenu d'appeler la « surface loi Carrez ». Ceci renvoie en réalité à un autre corpus juridique, celui de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis, dont l'article 46<sup>3</sup> prévoit qu'à peine de nullité, toute promesse ou acte de vente d'un lot de copropriété « mentionne la superficie de la partie privative de ce lot », telle que définie par un décret en Conseil d'Etat. Le CCH définit des règles impératives de construction tandis que la loi du 10 juillet 1965 énonce une obligation d'information pour protéger les acquéreurs. Il arrive cependant que les définitions données par deux corpus juridiques soient cohérentes, et le décret d'application de la « loi Carrez » (article 4-1 d'un décret du 17 mars 1967<sup>4</sup>) prévoit que pour le calcul de cette surface, « il n'est pas tenu compte des planchers des parties des locaux d'une hauteur inférieure à 1,80 mètre ».

Abondante mais casuistique, votre jurisprudence sur l'article 31 est avare en énoncés généraux sur ce qui caractérise un local habitable au sens de ces dispositions. Un immeuble est destiné originellement à l'habitation « *par sa conception, son aménagement et ses équipements* » et dans cette hypothèse, une occupation temporaire pour un autre usage n'est pas de nature à elle seule à lui ôter cette destination, en l'absence de travaux modifiant cette conception, cet aménagement ou ces équipements (CE, 20 juin 1997, *Mlle F-F...*, n° 137749, Tab.). En dehors de cette décision, la création de nouveaux locaux d'habitation est souvent affirmée comme une forme d'évidence, par exemple dans le cas de la conversion de pièces à usage de réserve et de débarras (CE, 19 novembre 1984, *M. J...*, n° 43326 : RJF 1/85 n° 75) ou de la transformation d'un grenier en appartement « *doté du confort moderne* » (même jour, *M. B...*, n° 43724 : RJF 1/85 n° 77). Nous n'avons pas identifié de décision pertinente faisant intervenir la hauteur sous plafond pour déterminer le caractère habitable.

De prime abord, le principe d'indépendance des législations ne plaide pas pour tirer en droit fiscal des conséquences mécaniques d'une règle de construction. Toutefois, dans le cas de cette règle particulière, il ne paraît pas déraisonnable de considérer qu'un local d'une hauteur inférieure à 1,80 mètre ne devrait pas, du moins en principe, être considéré comme un local d'habitation. Mais comme le souligne le ministre, ceci n'équivaut pas à affirmer qu'un local est habitable parce que sa hauteur est supérieure à ce seuil. Le CCH ne dit rien de tel, ne serait-ce que parce qu'il range aussi parmi les cas d'exclusion de la surface habitable celui des « *combles non aménagés* ». Pour l'application de l'article 31, des combles qui auraient une hauteur suffisante mais qui ne comporteraient aucun aménagement permettant leur occupation, tels que l'accès, l'électricité ou le chauffage, ne devraient pas être considérés comme des locaux d'habitation.

<sup>3</sup> Issu de la loi n° 96-1107 du 18 décembre 1996 améliorant la protection des acquéreurs de lots de copropriété, dite loi Carrez.

<sup>4</sup> Décret n°67-223 du 17 mars 1967 pris pour l'application de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965 fixant le statut de la copropriété des immeubles bâtis.

La cour semble s'être inspirée d'une décision *H...* (CE, 5 mars 2012, n° 323658, Inéd.), qui bien que rendue par une chambre jugeant-seule comporte un considérant de principe que la cour a repris. Selon cette décision, ne constituent pas « *des travaux de création de nouveaux locaux d'habitation ou d'accroissement du volume ou de la surface habitable de locaux existants, les travaux qui n'ont pas pour effet de rendre habitables des espaces qui ne l'étaient pas auparavant mais qui se limitent à les aménager, quand bien même ces espaces n'auraient pas été effectivement affectés à l'habitation* ». En d'autres termes, et dans le sillage de la décision *F-F...*, il ne suffit pas que des travaux portent sur des locaux non affectés à l'habitation pour qu'ils créent des nouveaux locaux d'habitation ou accroissent la surface habitable au sens de l'article 31. Mais là encore, si le fait que les combles n'aient pas été habités avant les travaux ne suffisait pas à écarter leur caractère antérieur de locaux d'habitation, encore aurait-il fallu établir celui-ci et la preuve en incombait comme le soutient le ministre aux époux *D...* Le moyen d'erreur de qualification juridique et d'erreur de droit doit donc être accueilli.

Vous annulerez donc l'arrêt, sans qu'il soit besoin d'examiner le dernier moyen du pourvoi, et renverrez l'affaire à la cour. Notons, dans la perspective de ce renvoi, que la surélévation de 60 cm nous paraît suffire à exclure la déductibilité des travaux en ce qui concerne les combles. Celle-ci a en effet comme conséquence d'accroître le volume habitable, ce qui caractérise des travaux d'agrandissement selon votre jurisprudence. Vous avez d'ailleurs à plusieurs reprises refusé la déductibilité de travaux ayant modifié la toiture (CE, 27 février 1998, *LE...*, n° 161140, Tab. ; CE, 18 décembre 1987, *Min. c/ C...*, n° 66517, Inéd.). En revanche, il existe un débat sur la dissociabilité des travaux portant sur les combles et de ceux portant sur le reste de l'immeuble, qu'il appartiendra à la cour de trancher.

**PCMNC :**

- **à l'annulation de l'arrêt attaqué ;**
- **au renvoi de l'affaire à la cour administrative d'appel de Bordeaux ;**
- **au rejet des conclusions présentées par les époux *D...* au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.**