

N° 460113
M. et Mme A...

9^e et 10^e chambres réunies
Séance du 3 octobre 2022
Lecture du 17 octobre 2022

CONCLUSIONS

Mme Céline Guibé, rapporteur public

La présente affaire vous permettra d'arbitrer un désaccord entre plusieurs cours administratives d'appel, quant au point de savoir si l'acquéreur d'un bien immobilier selon le régime juridique de la vente d'immeuble à rénover peut, ou non, déduire le prix des travaux de rénovation de ses revenus fonciers, question qui comporte un enjeu financier important pour les acheteurs de biens destinés à la location.

Le régime de la vente d'immeuble à rénover a été créé par la loi du 13 juillet 2006 portant engagement national pour le logement¹, et codifié aux articles L. 262-1 et s. du code de la construction et de l'habitation (CCH). Il s'agissait de remédier à l'inadaptation du régime de la vente ordinaire, et de celui de la vente en l'état futur d'achèvement, qui concerne les immeubles à construire, pour les opérations de vente d'un immeuble existant assorties d'un engagement du vendeur à rénover le bien. Alors que ces opérations imposaient, auparavant, de conclure deux contrats différents, l'un portant sur la vente de l'immeuble, et l'autre sur les travaux, le nouveau régime instaure un contrat unique, lorsque le vendeur d'un immeuble à usage d'habitation s'engage à réaliser des travaux en contrepartie du versement par l'acquéreur de sommes d'argent avant leur livraison. L'acquéreur devient immédiatement propriétaire du sol et des constructions existantes, puis des ouvrages au fur et à mesure de leur exécution, dont il paye le prix à mesure de l'avancement des travaux (art. L. 262-1).

Alors que le législateur n'avait pas accordé d'attention aux conséquences fiscales de ce nouveau régime, s'est rapidement posée la question de savoir si le prix des travaux réalisés par le vendeur, mais dont s'acquitte l'acheteur, peut être déduit des revenus fonciers de ce dernier lorsque l'immeuble est mis en location. Vous le savez, l'article 31 du code général des impôts range parmi les charges de propriété déductibles des revenus fonciers, s'agissant des locaux d'habitation, les dépenses de rénovation comme les dépenses d'amélioration effectivement supportées par le propriétaire, à l'inverse des travaux de reconstruction ou d'agrandissement. Si la nature des travaux réalisés dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover correspond, bien souvent, à des dépenses de rénovation ou d'amélioration au sens de ces dispositions², reste à déterminer si le mode d'acquisition de la

¹ Article 80 de la loi n° 2006-872.

propriété propre à ce régime ne fait pas obstacle à la qualification de « charges de propriété » pour l'acheteur.

L'administration considère, dans sa doctrine, que ces dépenses constituent un élément du prix d'acquisition de l'immeuble et ne peuvent donc être déduites des revenus fonciers imposables (BOI-RFPI-BASE-20-30-30 n°25).

Les juges du fond se sont, quant à eux, divisés. Par un arrêt publié du 29 juin 2017, la cour administrative d'appel de Nantes a jugé que la déduction des dépenses de rénovation, réalisées après le transfert de propriété de l'ensemble immobilier sur lequel ils portent, ne pouvait être exclue par principe au seul motif que le vendeur conserve, postérieurement à la vente et jusqu'à la livraison des travaux, la maîtrise d'ouvrage de ces derniers et que l'engagement du vendeur de réaliser les travaux, moyennant un prix convenu avec l'acquéreur, intervient de manière concomitante à la vente (n° 16NT00954, RJF 1/18 n° 38).

La cour administrative d'appel de Bordeaux a retenu la solution inverse dans l'arrêt attaqué, également publié et classé C+ (n° 19BX03720, RJF 3/22 n° 264). Pour refuser aux époux A... la déduction des dépenses de rénovation d'un bien situé à Bayonne acquis en 2014 dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover, les juges d'appel ont estimé que les travaux réalisés antérieurement au transfert progressif de propriété s'analysaient en un élément du prix d'acquisition de l'immeuble, constitutif de dépenses en capital.

Les requérants vous demandent d'annuler cet arrêt en soulevant un moyen d'insuffisance de motivation, qui n'est à l'évidence, guère sérieux, ainsi qu'un moyen d'erreur de droit et d'erreur de qualification, qui est plus intéressant.

L'argument tiré de ce que la cour ne pouvait apprécier le caractère déductible des dépenses au regard des dispositions de l'article 13 du code général des impôts, qui fixe les principes généraux de détermination du revenu net, et non seulement de ses articles 28 et 31, qui fixent les règles propres à la détermination des revenus nets fonciers, ne vous retiendra certes pas. La règle énoncée à l'article 13, qui subordonne la déductibilité d'une dépense à la condition qu'elle ait été effectuée en vue de l'acquisition et de la conservation du revenu est valable, en effet, pour l'ensemble des revenus catégoriels. Et si l'on peut relever, à la suite de J.F. Verny³, qu'il est souvent délicat de distinguer entre les dépenses engagées par un bailleur afin d'accroître son capital immobilier et celles qui sont destinées à conserver ou accroître ses revenus locatifs, puisque le revenu foncier est un revenu du capital, il est toutefois certain qu'une même dépense ne saurait, en même temps – sauf dérogation législative expresse –, être regardée comme un élément du prix d'acquisition de la propriété et comme une charge de propriété déductible.

² Selon l'article L. 262-1 du CCH, le contrat de vente d'immeuble à rénover ne s'applique pas aux travaux d'agrandissement ou de restructuration complète de l'immeuble, assimilables à une reconstruction.

³ Chron. sur 20 octobre 1978 n° 7157 plén. : RJF 12/78 n° 544.

La nature juridique spécifique du contrat de vente d'immeuble à rénover a-t-elle une incidence sur la qualification au plan fiscal des dépenses de travaux supporté par l'acquéreur ?

Les requérants soutiennent que non. Reprenant l'analyse de P.Y. di Malta sur la question⁴, ils font valoir qu'une vente d'immeuble « à rénover » ne saurait être assimilée à la vente d'un immeuble « rénové ». Dans le second cas, les travaux précèdent le transfert de propriété du bien, de sorte qu'ils ne constituent pas une charge de propriété pour l'acquéreur, leur coût étant, en principe, répercuté par le cédant sur le prix de vente de l'immeuble. Dans le cas d'une vente d'immeuble à rénover, au contraire, le vendeur cède, dans un premier temps, un immeuble existant, avant, dans un second temps, de réaliser sur ce bien, qui ne lui appartient plus, des travaux de rénovation qu'il facture à l'acquéreur. Selon le pourvoi, il y aurait donc lieu de traiter l'opération, sur le plan fiscal, de la même manière que si l'acquéreur réalisait lui-même des travaux postérieurement à la vente ordinaire d'un immeuble existant.

Cette analyse, qui s'appuie sur la dualité d'objet du contrat de vente d'immeuble à rénover, fait trop rapidement bon marché de l'indissociabilité de ses deux objets⁵. Il ne s'analyse pas comme la simple addition, dans un même document, de deux contrats distincts mais comme la réunion, dans une même transaction, de la vente d'un immeuble existant et de l'obligation, pour le vendeur, de le rénover, l'une ne pouvant aller sans l'autre.

Ceci résulte des caractéristiques du contrat lui-même, acte authentique signé devant notaire, qui lie le transfert de propriété du foncier à son projet de restauration. Selon l'article L. 262-4 du CCH, qui en fixe le contenu, celui-ci doit comporter, sous peine de nullité invocable par l'acquéreur jusqu'à la livraison de l'ouvrage, le contrat doit comporter tant la description de l'immeuble vendu que celle des travaux à réaliser, le prix de l'immeuble et le délai de réalisation des travaux.

La mention d'un prix global traduit bien le fait que la transaction porte sur un ensemble indissociable. L'article R. 262-9 précise que le « prix de l'immeuble » porté dans l'acte authentique inclut celui de l'existant au jour de la vente et celui des travaux devant être réalisés par le vendeur. Et l'exigence réglementaire d'une distinction des deux parties du prix dans les documents contractuels ne s'analyse pas comme un dédoublement de la transaction. Cette répartition, protectrice des intérêts de l'acquéreur, et qui doit être attestée par un homme de l'art, a pour fonction, de déterminer le calendrier des paiements incombant à l'acquéreur, qui doit payer le prix de l'existant lors de la signature du contrat, puis le prix des travaux au fur et à mesure de leur exécution.

Par ailleurs, le transfert progressif de propriété propre au régime de la vente d'immeuble à rénover, analogue à celui de la vente en l'état futur d'achèvement, n'autorise pas l'acquéreur à

⁴ P. Y. di Malta, Vente d'immeuble à rénover : déductibilité des travaux, transfert de la propriété et globalité du prix, Dr. fisc. n° 43-44, 26 octobre 2017, com. 522.

⁵ V. aussi, dans le sens d'une telle indissociabilité, l'analyse de V. Rivière, M-B. Pain et C. Vermuse, Prix des travaux prévus dans un contrat de vente d'immeuble à rénover : charge de la propriété déductible ou charge en capital non déductible ?, Dr. fisc. n° 23, 7 juin 2019, com. 286.

avoir jouissance effective de son bien avant la livraison des travaux, c'est-à-dire, une fois ceux-ci entièrement achevés. Avant cette date, l'acquéreur reste entièrement étranger à la réalisation des travaux, le vendeur en étant, en vertu de l'article L. 262-2 du CCH, maître d'ouvrage jusqu'à leur réception⁶. A l'instar de la vente d'immeubles à construire, l'acheteur est protégé par les garanties incombant au vendeur, comprenant une garantie financière d'achèvement et la souscription d'assurances de responsabilité et de dommages pour la réalisation des travaux. En pratique, ce régime s'adresse donc à des acheteurs qui souhaitent faire l'acquisition non pas d'un immeuble, d'une part, et de travaux, d'autre part, mais d'un seul et même « immeuble en l'état futur de rénovation »⁷. Du point de vue des vendeurs, qui sont, généralement, les initiateurs de ce type de projet, l'objectif est, là aussi, de réaliser une opération unique. Le régime de la vente d'immeuble à rénover facilite la cession d'un bien dégradé en permettant à son propriétaire, plutôt que d'engager des travaux de restauration en amont d'une vente classique et d'avoir à en avancer le coût, d'assurer leur financement au fur et à mesure de leur exécution.

Or, en présence d'une opération unique portant sur la vente d'un bien assortie de travaux réalisés par le vendeur, le coût des travaux ne saurait s'analyser comme une charge de propriété, pour l'acquéreur, mais bien comme un élément du prix d'acquisition de l'immeuble. Et la circonstance que les travaux soient réalisés après le transfert de propriété du bâti existant ne change, de ce point de vue, rien à l'affaire. Cette solution avait été retenue, dès avant l'introduction du régime spécifique de la vente de l'immeuble à rénover, par un arrêt de la cour administrative d'appel de Douai du 31 mai 2005 (n° 03DA00498), refusant la déduction de travaux de réparation et rénovation convenus avant la vente et réalisés par le vendeur, alors même que ces travaux auraient été exécutés postérieurement à la transaction. Si l'arrêt n'a pas l'objet d'un pourvoi et que vous n'avez jamais expressément confirmé le bien-fondé de cette solution, celle-ci nous paraît, dans son principe, peu contestable lorsque l'économie des relations contractuelles entre les parties révèle la réalisation d'une opération unique. Et elle est, *a fortiori*, transposable dans le cas des ventes d'immeubles à rénover, le caractère unique de l'opération ressortant alors, directement, des caractéristiques du contrat.

Il est vrai que ce traitement fiscal a pour conséquence de décourager les acheteurs d'un bien ancien destiné à l'investissement locatif à opter pour le contrat de vente à rénover, par rapport à une vente classique. Mais rien ne les oblige à opter pour ce type de contrat. Et s'il comporte des inconvénients, sur le plan fiscal, ce régime leur offre, en revanche, de solides garanties s'agissant de la réalisation et de la qualité des travaux.

La qualification des dépenses de travaux comme un coût d'acquisition de l'immeuble et non comme une charge de propriété est, par ailleurs, cohérente avec leur traitement fiscal, pour la

⁶ Et chargé, à ce titre, de choisir les architectes, entrepreneurs et autres techniciens, d'arrêter librement les conventions passées avec eux et d'effectuer la réception des travaux qu'ils ont faits ou dirigés, y compris les travaux nécessaires à la levée des réserves et de faire toute demande d'autorisation ou déclaration prévue au code de l'urbanisme et nécessaire à la réalisation des travaux faisant l'objet du contrat (article R. 262-3 du CCH).

⁷ Selon la formule de V. Rivière, M-B. Pain et C. Vermuse dans l'article cité *supra*.

détermination des droits d'enregistrement et de la plus-value immobilière réalisée ultérieurement par l'acquéreur lors de la revente du bien.

Les droits de mutation sont liquidés, aux termes de l'article 683 du code général des impôts, sur le prix exprimé, en y ajoutant toutes les charges en capital ainsi que toutes les indemnités stipulées au cédant. La Cour de cassation n'a pas eu expressément l'occasion de se prononcer, à notre connaissance, sur le sort des dépenses de travaux réalisés par le vendeur dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover. Mais elle avait jugé, en l'état du droit antérieur, que la charge financière de travaux réalisés sous la maîtrise d'ouvrage d'une société contrôlée par les vendeurs et dont le coût avait été acquitté par l'acheteur avant leur réalisation, de sorte que la vente de l'immeuble et l'exécution des travaux constituaient une opération unique, s'analysait comme une charge augmentative du prix de vente, au sens de l'article 683 du code général des impôts (Com. 10 juillet 2012, n° 11-21.280, inédit). La solution nous paraît transposable aux ventes d'immeuble à rénover, quand bien même l'acquéreur ne s'acquitte pas de la totalité du prix à la signature de la vente, dès lors que l'économie du contrat révèle qu'il s'agit, là aussi, d'une opération unique.

De manière plus décisive, le législateur a lui-même précisé, à l'article 150 VB du CGI, que le prix d'acquisition à retenir pour le calcul de la plus-value imposable lors de la revente d'un bien immobilier s'entend de l'existant et des travaux dans le cas d'une acquisition réalisée selon le régime juridique de la vente d'immeuble à rénover. Cet amendement, issu de la loi de finances pour 2012⁸, était destiné, selon ses auteurs, à clarifier, aux yeux des investisseurs, le fait que le traitement fiscal des ventes d'immeuble à rénover utilisées dans le cadre du dispositif « Malraux », était aligné, pour la revente, avec celui des ventes en l'état futur d'achèvement, utilisées dans le cadre du dispositif concurrent « Scellier »⁹. Il n'est pas absolument certain que le législateur ait eu à l'esprit qu'à la différence des investisseurs Scellier, les investisseurs Malraux bénéficient d'un double avantage fiscal à raison d'une même dépense, puisque le dispositif incitatif du II de l'article 199 *tervicies* du CGI leur permet, par ailleurs, de bénéficier d'une réduction d'impôt à raison des dépenses de restauration réalisées par le vendeur dans le cadre d'un contrat de vente d'immeuble à rénover. Toujours est-il qu'il ne saurait en aller de même pour les investisseurs immobiliers relevant des règles de droit commun, lesquels ne peuvent obtenir, au titre des charges de propriété, la déduction d'une dépense comprise dans le prix d'acquisition de l'immeuble.

Si vous nous suivez, vous écarterez donc ces premiers moyens.

Le dernier moyen du pourvoi ne vous retiendra guère. Les requérants reprochent à la cour, sous l'angle de l'erreur de droit et de l'erreur de qualification juridique des faits (sur la nature du contrôle en cassation : CE, 8 septembre 1999, Société d'exploitation des Ets Madej, n° 161330, RJF 11/99 n° 1353), d'avoir jugé que l'administration n'avait pas pris une position formelle sur leur situation, au sens de l'article L. 80 B du LPF. Or les courriers dont ils se

⁸ Article 6 de la loi n° 2011-1977.

⁹ Amendement n° I-209 présenté par M. de Courson en première lecture du projet de loi à l'Assemblée nationale.

prévalent se bornent à répondre à des demandes générales relatives à la déduction du prix des travaux dans le cadre d'une vente d'immeuble à rénover, sans que l'administration n'ait été interrogée spécifiquement sur l'acquisition de leur immeuble de Bayonne. Vous écarterez donc ces moyens.

PCMNC au rejet du pourvoi.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.