

Conclusions

Anne-Cécile Castellani, rapporteure publique

L'ancien hôpital psychiatrique d'Etoc-Demazy au Mans fut ouvert en 1828, et fut l'un des premiers de ce qui était alors dénommé « asile d'aliénés » en France. Il cessa de fonctionner en 2011, lorsque ses services furent transférés sur le site de l'hôpital d'Allones.

Mais placé derrière la gare et désormais desservi par le tramway, le site, classé aux monuments historiques, fit l'objet d'une importante restauration pour y créer 88 logements organisés dans les bâtiments autour desquels court des galeries sous arcades.

M. L. acquit en novembre 2017 un des lots, constitué d'un local à usage d'habitation à aménager d'une superficie de 73,40 m², ainsi qu'un lot constitué d'un emplacement de parking.

Il déduisit alors de ses revenus fonciers déclarés à l'impôt sur le revenu au titre de l'année 2017 un montant de 163 616 euros correspondant à l'appel de fonds de l'association syndicale libre regroupant les copropriétaires de l'ensemble immobilier.

Mais, dans le cadre d'un contrôle sur pièces portant sur les déclarations d'impôt sur le revenu de M. L., l'administration fiscale remit en cause cette déduction, et par voie de conséquence les déficits fonciers imputés sur les revenus de 2017 et 2019. Il en résulta des cotisations supplémentaires d'IR et de prélèvements sociaux d'un montant total, en droits et pénalités, de 11 895 euros au titre de l'année 2017 et 4 111 euros au titre de l'année 2019.

M. L. vous en demande la décharge.

Vous savez qu'en vertu de **l'article 31 du code général des impôts**, des travaux peuvent être qualifiés de charges déductibles pour la détermination du revenu net s'ils consistent en « - a) *des dépenses de réparation et d'entretien effectivement supportées par le propriétaire (...)* -/ b) *des dépenses d'amélioration afférentes aux locaux d'habitation, à l'exclusion des frais correspondant à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement (...)* ».

La jurisprudence est fixée de longue sur les contours de ces notions : doivent être regardés comme des travaux de reconstruction ceux qui comportent la création de nouveaux locaux d'habitation ou qui ont pour effet d'apporter une modification importante au gros œuvre, ainsi que les travaux d'aménagement interne qui, par leur importance, équivalent à des travaux de reconstruction (CE, Section, 17 décembre 1976, **Ministre de l'économie et des finances c/ X., n°99017, 00787, A**).

En effet, s'agissant des travaux de rénovation, la jurisprudence admet largement cette qualification : par exemple, dans une décision du **7 décembre 1987, MINISTRE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DU BUDGET c/ Mme X. et autres, n°82145, C**, le CE a jugé que des travaux apportant, à des chambres de service dépourvues de tout confort qui étaient transformées en appartements par réunification, des modifications au cloisonnement intérieur et comportant, en plus de la rénovation complète des installations électriques et des peintures, l'installation de cuisines et de salles d'eau ainsi que le remplacement d'un escalier entre les deux étages dans lesquels ils ont été effectués, ne peuvent être regardés comme équivalant, par leur importance, à une reconstruction, dès lors que ces travaux n'ont ni touché de façon notable au gros-œuvre de l'immeuble, ni accru sa surface habitable. De même pour des travaux effectués sur un immeuble à usage d'hôtel ancien et vétuste en vue de les pourvoir du confort et des commodités nécessaires, consistant en un réaménagement de modifications au cloisonnement intérieur des étages et ayant comporté l'isolation de certains murs, le renforcement d'une partie des planchers, la réfection de la toiture et le ravalement de la façade, qui n'ont pas affecté de façon notable le gros-œuvre et ont eu, dans leur ensemble, pour effet de remettre en état l'immeuble et d'en assurer une meilleure utilisation (CE, 7/9 SSR, 29 mars 1989, L., n°68330, C). Est à cet égard sans incidence la circonstance que le coût des travaux serait nettement supérieur à la valeur de l'immeuble (même décision).

Et de manière encore plus libérale, le CE a pu exclure que des travaux de démolition, de dépose des planchers et de leur remplacement par des planchers en béton, de couverture, de démolition et de reconstruction de cloisons intérieures, et de percement d'ouvertures, affectent de manière importante le gros œuvre (CE, 9 CH, 3 mars 2022, Mme L. c\ MINISTERE DE L'ECONOMIE, DES FINANCES ET DE LA RELANCE, n°443135, C).

En somme, ainsi que le soulignait Céline Guibé dans ses conclusions sous CE, 9 CH, 1^{er} juillet 2021, M. et Mme G., n°436551, C, la qualification de reconstruction impose de constater une atteinte au gros-œuvre, et « l'ampleur d'un réaménagement n'est plus aujourd'hui susceptible de faire pencher la balance dans le sens de la qualification de reconstruction lorsque l'atteinte au gros-œuvre n'est pas importante ».

Sont par ailleurs des travaux d'agrandissement ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable des locaux existants ainsi que les travaux rendus nécessaires par cette agrandissement (CE, 7/8 SSR, 7 juin 1978, Sieur X., n°5822, A ; CE, 9/8 SSR, 6 juin 1979, M. X., n°13117, B ; CE, 7/9 SSR, 15 octobre 1980, M.X., n°16782, A, posant le principe et jugeant, pour la dernière affaire, que les travaux de toiture, rendus nécessaires par la surélévation, sont inclus dans les travaux d'agrandissement). Cette augmentation de surface peut être caractérisée par l'aménagement d'espaces initialement non destinés à l'habitation tels que des locaux sous combles ou à usage de débarras (Voyez pour la transformation d'un grenier en appartement de 89 m² doté du confort moderne : CE, 19 novembre 1984, M. B., n° 43724, RJF 1/85 n° 77 ; 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). Notez en outre que la jurisprudence admet assez largement la déductibilité des charges car la création de surface habitable n'est pas retenue lorsqu'un immeuble était, par sa conception, son aménagement et ses équipements, destiné originellement à l'habitation, et qu'il a été temporairement occupé pour un autre usage, cette circonstance n'étant pas de nature à elle-seule à lui ôter cette destination, en l'absence de travaux modifiant sa conception, son aménagement ou ses équipements (CE, 9/8 SSR, 20 juin 1997, Mlle F., n°137749, B).

En l'espèce, pour refuser la déduction des travaux correspondant à l'appel de fonds litigieux, l'administration a tout d'abord estimé que les travaux avaient consisté en la création de nouvelles surfaces d'habitation.

Il vous faut donc déterminer si l'usage précédent du bien était celui d'habitation. Et si la question semble a priori étonnante, force est d'estimer que vous pourrez y répondre par la positive.

C'est que la jurisprudence retient une conception extensive de l'usage d'habitation : ainsi, le CE a-t-il estimé qu'un ancien hôtel consistait en des locaux qui étaient déjà collectivement ou individuellement affectés à l'habitation (CE, 3/8 SSR, 19 novembre 2013, **MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES c/ M. et Mme S.**, n° 360146, C).

De même pour une maison de retraite médicalisée (CE, 8/3 SSR, 5 février 2009, **M. et Mme D.**, n° 303425, B). Ou encore d'un couvent (CE, 3 SSJS, 24 octobre 2014, **M. et Mme M.**, n° 369982, C).

Et rien ne justifie de s'écarter de cette ligne de jurisprudence en l'espèce.

Tout d'abord, la circonstance que la destination du bien au regard de la législation de l'urbanisme n'était pas celle de logement à usage d'habitation est, contrairement à ce que soutient l'administration, **sans aucune incidence**, les deux législations étant distinctes.

Par ailleurs, l'ensemble immobilier était un lieu de vie où les malades pouvaient être hébergés pour des longs séjours, soit en chambre individuelle, soit en dortoir, et qu'il a continué de constituer une forme d'« hôpital village » le temps de sa désaffectation progressive jusqu'à sa fermeture en 2011, l'agencement des lieux n'ayant pas été modifié depuis.

S'agissant ensuite spécifiquement du lot acquis par M. L., sur lequel vous devez spécifiquement vous prononcer quant à son ancien usage (v. par ex CE, 19 novembre 2013, **MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES c/ M. et Mme S.**, précitée), il ressort du plan de l'existant et du rapport de présentation des travaux établi en mars 2016 par l'architecte du patrimoine qu'il s'agissait bien d'une des parties affectées au séjour, puisqu'elle comprenait des cellules et cabinet d'aisance.

Cette qualification d'usage antérieur d'habitation ne saurait être remise en cause par les actes notariés qui mentionnent un centre hospitalier spécialisé : outre qu'il ne résulte pas de l'instruction que les modalités d'accueil des malades, résidents de longue durée, auraient été modifiées de telle sorte que le bien ne pourrait plus être regardé comme à usage d'habitation pour une certaine période, la circonstance qu'elles l'auraient été serait sans incidence, dès lors que, nous l'avons vu, un changement temporaire d'usage ne remet pas en cause l'usage initial dont peut se prévaloir le contribuable (**décision n° 137749 de 1997, Mlle F.** précitée). Par ailleurs, l'acte d'achat de M. L. du 21 novembre 2017 mentionne la nécessité d'aménager le local, mais indique bien que le bien était à destination d'habitation.

C'est enfin un motif tenant au coût des travaux qui est avancé, mais il est inopérant pour cette qualification de création de surface habitable, de même que l'est la circonstance que la méthode d'évaluation des valeurs imposables de l'immeuble au regard des impôts locaux ait été modifiée par l'administration en conséquence de la réalisation des travaux.

Par suite, vous censurerez le motif tiré de ce que le local sur lequel les travaux ont porté n'était pas auparavant à usage d'habitation.

Reste alors à apprécier la teneur des travaux, l'administration ayant estimé que leur nature n'était pas suffisamment justifiée.

Le descriptif du programme des travaux produit par le requérant et établi par le maître d'œuvre permet de constater que les travaux ont consisté pour l'essentiel à du second œuvre : isolation thermique, redistribution des espaces par pose de cloisons, pose de carrelage, peinture, installations de sanitaires et remplacement du système de plomberie et des chauffe-eau, installation et restauration des huisseries, ou encore remise aux normes de l'électricité et refaction des clôtures et jardins.

Et, s'agissant du gros-œuvre, la seule reprise légère des structures porteuses ou les traitements et petites réparations de charpente et de l'ardoise, qui sont décrits dans le **rapport de présentation des travaux de mars 2016 établi par l'architecte du patrimoine**, qui souligne par ailleurs l'état relativement satisfaisant des structures du bâtiment, dont la charpente, ne saurait caractériser l'importance de l'atteinte.

Vous disposez enfin au dossier de l'état des dépenses de travaux supportés par l'association syndicale libre au titre de la restauration de l'ensemble immobilier et établi par le maître d'ouvrage délégué à la date du 8 décembre 2022 : y figure le montant de 215 577,20 euros correspondant au lot I1.4 de M. L.

Par suite, le requérant établit que l'ensemble des montants de cet appel de fonds de l'association syndicale libre ont consisté pour lui des travaux d'entretien, réparation ou amélioration au sens de l'article 31 du code général des impôts, de sorte que la charge qu'il représente est déductible.

Vous ferez donc droit à la demande de M. L. tendant la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de prélèvements sociaux mises à sa charge au titre des années 2017 et 2019, ainsi que des pénalités correspondantes.

Enfin, vous mettrez à la charge de l'Etat une somme de 1 500 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative.

Tel est le sens de nos conclusions dans cette affaire.

Les rapporteurs publics sont les titulaires exclusifs de tous les droits de propriété intellectuelle portant sur leurs conclusions et ce dans le monde entier. Ils consentent à l'utilisateur le droit de reproduire tout ou partie du contenu de leurs conclusions pour stockage aux fins de représentation sur écran monoposte et de reproduction, en un exemplaire, pour copie de sauvegarde. Ce droit est consenti dans le cadre d'un usage strictement personnel, privé et non collectif, toute mise en réseau, toute rediffusion ou commercialisation totale ou partielle de ce contenu, auprès des tiers, sous quelque forme que ce soit, étant strictement interdite sans l'autorisation expresse et écrite de l'auteur.