

244 Revenus fonciers : synthèse de la jurisprudence rendue en 2011-2012

Pierre-Yves DI MALTA,
maître de conférences à l'université de Perpignan



La présente étude dresse un panorama d'ensemble, tant analytique que synthétique, de la jurisprudence administrative, d'appel et de cassation, rendue en matière de revenus fonciers, au titre des années 2011 et 2012 (sous réserve des décisions intervenues début 2013, soit plus de 200 arrêts), avec pour ambition première de faire ressortir les lignes de force, de même que les tendances principales de ce contentieux, devenu de plus en plus abondant.

Ce travail se veut l'occasion de rappeler les fondamentaux de la matière, méconnus à en croire la teneur de certaines décisions, et d'alerter le professionnel du droit, comme du bâtiment, sur la nécessité d'une plus grande rigueur dans le cadre du « montage » et de « l'après-vente » d'opérations à visées « défiscalisantes », traitées parfois comme de simples produits financiers, oubliant des principes élémentaires de conseil et de sécurité juridiques, au détriment du contribuable investisseur.

1 - Les plus de deux cents décisions intervenues depuis 2011, en matière de revenus fonciers, ont principalement trait aux conditions générales (1) de même qu'aux modalités (2) de déduction des charges foncières, au niveau du revenu foncier catégoriel du contribuable et de son revenu global.

1. Les conditions générales de déduction des charges foncières

2 - Sur le fondement de l'article 31 du CGI, sauf dérogations légales expresses prévues dans le cadre de régimes spéciaux, la déduction des charges foncières est classiquement subordonnée au respect, par le contribuable propriétaire du bien immobilier, de cinq conditions générales cumulatives de déductibilité : une dépense relative à un immeuble ou partie d'immeuble imposable dans la catégorie des revenus fonciers ; une dépense engagée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu foncier ; une dépense effectivement supportée par le propriétaire ; une dépense payée au cours de l'année d'imposition ; une dépense justifiée¹.

À ce titre, la jurisprudence administrative récente abonde d'illustrations « pathologiques », assez souvent contraires aux impératifs fiscaux de finalité locative (A), de justification précise (B) et de paiement effectif (C) de la dépense déductible.

A. - La finalité locative de la dépense déductible

3 - Sur le fondement de l'article 14 du CGI, pour être déductible, la dépense doit avoir pour objet un immeuble ou une partie d'immeuble, dont les revenus sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers². Sont concernés, les **revenus des propriétés bâties et des propriétés non bâties** de toute nature, lorsqu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale³ et sous réserve qu'il ne s'agisse pas d'une location en meublé⁴.

Sur le fondement de l'article 31, I ou de l'article 13 du CGI, la dépense doit, en outre, être engagée en vue de l'**acquisition ou de la conservation du revenu**⁵. Sont, par suite, déductibles les dépenses réalisées en vue de la mise en location effective d'un immeuble ou d'un appartement, génératrices de revenus fonciers pour son propriétaire. À l'inverse, sur le fondement de l'article 15, II du CGI, les revenus des logements dont le **propriétaire se réserve la jouissance** ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu et par suite les charges

1. V. en ce sens, Instr. 23 mars 2007 : BOI 5 D-2-07, fiche 5, § 13 ; Dr. fisc. 2007, n° 19, instr. 13704. – BOI-RFPI-DECLA-20, § 120, 12 sept. 2012. – V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 84-10, P.-Y. Di Malta.

2. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 5, § 14. – BOI-RFPI-DECLA-20, § 130, 12 sept. 2012.

3. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 1, § 1. – BOI-RFPI-CHAMP-10-30, § 1 à 250, 12 sept. 2012.

4. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 1, § 36. – BOI-RFPI-CHAMP-10-30, § 70, 12 sept. 2012.

5. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 5, § 17. – BOI-RFPI-DECLA-20, § 160, 12 sept. 2012.

foncières n'en sont pas déductibles⁶. La même règle a vocation à s'appliquer, a fortiori, aux biens immobiliers **non productifs de revenus fonciers**.

La **mise en location effective du bien** constitue, dès lors, une condition essentielle de déductibilité des charges foncières. À ce titre, la jurisprudence administrative étudiée est conduite à se prononcer sur différents cas, d'interruption de location ou de location tardive (1°), d'absence de diligences locatives (2°) et de conservation en jouissance du bien par le propriétaire (3°).

1° L'interruption de location et la location tardive

4 - Concernant l'interruption de location, il a été jugé favorablement par le Conseil d'État que des sommes, correspondant au paiement d'une indemnité d'éviction, « pouvaient être déduites des résultats imposables d'une société, par application des dispositions du 1 de l'article 13 du CGI, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'immeuble n'a été **reloué que quatre ans plus tard**, après la réalisation d'importants travaux d'amélioration »⁷.

Concernant la location tardive, il a été jugé, sur le fondement des articles 31 et 15, II du CGI, qu'à supposer que les travaux exécutés sur la partie ancienne d'un immeuble puissent être regardés comme des dépenses d'entretien et de réparation, de telles charges ne sauraient être admises en déduction des revenus fonciers faute, pour l'intéressée, d'établir que l'immeuble concerné était **effectivement destiné à la location**, alors que le permis de construire les autorisant mentionnait la jouissance, à titre personnel, de ce bien et que **l'intention de le louer** n'est devenue manifeste que **postérieurement au contrôle**⁸.

2° L'absence de diligences locatives

5 - Par un arrêt de cassation avec renvoi, la haute juridiction administrative est venue confirmer l'exigence de diligences locatives, relatives aux **logements restés vacants**, qui pèse sur le contribuable, afin de pouvoir bénéficier de la déduction des charges foncières y afférentes. Il résulte des dispositions des articles 15, II, 28 et 31 du CGI que « les charges afférentes aux logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne peuvent pas venir en déduction pour la détermination du revenu foncier compris dans le revenu global soumis à l'impôt sur le revenu. La réserve de jouissance est établie, **notamment**, par **l'accomplissement ou non de diligences** ayant pour objet de donner le bien en location. Il appartient au propriétaire d'apporter **la preuve qu'il a offert à la location**, pendant l'année en cause, le logement resté vacant, au titre duquel il demande la déduction de charges foncières, et qu'il a pris toutes les dispositions nécessaires pour le louer. En jugeant qu'un contribuable ne pouvait pas prétendre à la déduction des charges de copropriété qu'il avait acquittées, **au seul motif que l'immeuble en cause ne lui avait pas effectivement procuré des revenus fonciers**, sans rechercher si, par les pièces qu'il produisait, il apportait la preuve lui incombant que **cet immeuble avait été offert à la location pendant cette année**, la cour a commis une erreur de droit. Par suite, le requérant est fondé à demander l'annulation de l'arrêt attaqué »⁹.

Différentes **cours administratives d'appel** ont eu l'occasion de rappeler la règle selon laquelle, il résulte de la combinaison des articles 15, II, 13, 28 et 31 du CGI que les charges afférentes à un immeuble ne sont déductibles que si elles se rapportent à une propriété productive de revenus fonciers. À défaut de **location effective**, un propriétaire doit être regardé comme conservant la jouissance de son immeuble, à

moins d'établir qu'il a accompli des **diligences particulières** en vue de louer ce bien.

Ainsi, le propriétaire d'une maison doit être regardé comme s'étant réservé la jouissance de ce bien, nonobstant le fait qu'il n'a **pas effectivement occupé celui-ci**, alors même qu'il a cherché à la mettre en location par l'intermédiaire d'une **agence immobilière**, s'il n'établit pas avoir pris toutes les dispositions nécessaires à la conclusion d'une telle location, notamment en proposant, compte tenu du caractère infructueux des recherches jusqu'alors effectuées, un **loyer inférieur** à celui qu'il escomptait, correspondant à la valeur locative réelle du bien compte tenu de ses caractéristiques et de son implantation¹⁰.

Les dépenses engagées pour la rénovation d'un bâtiment ne peuvent pas être prises en compte pour la détermination des revenus fonciers et engendrer un déficit foncier, dès lors que le propriétaire n'établit pas que **l'immeuble situé à la même adresse que son domicile personnel** et dans lequel il soutient avoir effectué des travaux de rénovation a, depuis l'achèvement desdits travaux, été **donné en location** ou qu'il aurait effectué les **diligences nécessaires en vue de le louer**¹¹.

Doivent être considérés comme s'étant réservés la jouissance d'une maison, les contribuables qui ne peuvent être regardés comme justifiant avoir accompli des **diligences suffisantes** pour parvenir à louer ce bien, après l'expulsion du locataire, lorsque des visites ont été organisées **dix mois plus tard**, que des travaux étaient nécessaires, qu'une proposition ferme de location comportant l'exonération de deux mois de loyers en contrepartie de la réalisation de travaux de remise en état a été déclinée par eux, qu'ils n'ont **pas diminué le prix du loyer** et que des travaux de remise en état de ce bien ont été achevés juste avant la vente de l'immeuble¹².

Il en va de même d'une SCI, propriétaire de deux immeubles, dont il n'est pas établi qu'ils étaient donnés en location, alors que le contribuable ne produit aucun élément de nature à démontrer qu'il a accompli une quelconque **démarche destinée à la mise en location** du bien, la circonstance que ce logement aurait été loué postérieurement ne permettant pas de justifier l'intention de louer au cours des années en litige. Des dépenses ne sont pas exposées en vue de l'acquisition et la conservation du revenu dès lors que le bien n'est pas mis en location au cours ou à la suite des travaux effectués, en l'absence de commencement de preuve de la conclusion d'un bail et **en l'absence de démarche** de la société propriétaire, permettant d'établir l'intention de louer le bien en cause, alors même que le contribuable se prévaut de **bouleversements professionnels et personnels** et du fait que l'immeuble était **impropre à l'habitation**, pour justifier du décalage constaté entre les travaux et l'éventuelle location, dont il n'apporte aucun élément justificatif¹³.

3° La conservation en jouissance du bien

6 - Il résulte de la combinaison des articles 31 et 15, II du CGI que les charges afférentes à un logement dont le propriétaire se réserve la jouissance ne peuvent venir en déduction de ses revenus fonciers.

En ce sens, **une parcelle** doit être regardée comme un **terrain d'agrément** dont les requérants se réservent la jouissance, dès lors que cette terre, louée aux termes d'un bail rural de fermage à une SCEA, dont les contribuables sont les seuls associés, est située aux **abords immédiats de leur résidence principale** et n'est le siège d'**aucune activité agricole**. Les dépenses déduites par les contribuables au titre de ce bien, sont, par suite, exclues de tout droit à déduction¹⁴.

6. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 5, § 15. – BOI-RFPI-DECLA-20, § 140, 12 sept. 2012.

7. CE, 10^e ss-sect., 28 déc. 2012, n° 331404 et n° 331405.

8. CAA Versailles, 3^e ch., 17 janv. 2012, n° 10VE03083.

9. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 4 juin 2012, n° 334196.

10. CAA Nantes, 1^{re} ch., 19 janv. 2012, n° 11NT00461.

11. CAA Nantes, 1^{re} ch., 27 sept. 2012, n° 11NT02110.

12. CAA Bordeaux, 4^e ch., 26 janv. 2012, n° 10BX02841.

13. CAA Marseille, 3^e ch., 10 mars 2011, n° 08MA00973.

14. CAA Nantes, 1^{re} ch., 6 déc. 2012, n° 12NT00539.

Tel est également le cas, lorsque le contribuable avait **occupé à titre gratuit**, avec sa compagne, les propriétés successives de la SCI dont il est associé et qu'en l'absence de preuve de la perception des loyers par la SCI propriétaire, cette dernière doit être regardée comme s'étant réservé la jouissance des **deux villas** qui lui ont appartenu successivement. Elle n'était, dès lors, pas en droit de déduire les dépenses relevant de l'article 31 du CGI s'y rapportant¹⁵.

Doit être considéré comme s'étant réservé la jouissance d'un immeuble, le contribuable dont le bien est resté **vacant pendant plus de deux ans après l'expulsion du locataire**, suivi d'une **location à titre gratuit**, le premier mois (décembre), au profit du futur gendre du propriétaire, sans qu'aucun élément ne permette d'établir que le propriétaire aurait donné ou offert l'immeuble en cause à la location pendant la période couvrant des travaux¹⁶.

Les contribuables qui mettent des logements **à disposition d'un tiers, à titre précaire et gratuit**, ne sont pas autorisés à déduire de leurs revenus fonciers les charges afférentes à ces logements. Doit être considérée comme s'étant réservée la jouissance d'un immeuble, la SCI, pendant une **période de travaux de deux ans**, dont le bien peut être regardé comme ayant été mis **gratuitement à disposition** de son associée, en l'absence de contrat de location conclu avec l'intéressée, alors qu'aucun loyer n'a été perçu au titre des années concernées et en l'absence de preuve de l'intention de la SCI de donner, même verbalement, l'immeuble en location à son associée et de renoncer à la perception de tout loyer, jusqu'à l'achèvement complet des travaux, et à supposer, même, que cette dernière n'ait pu disposer pleinement de l'immeuble pendant la réalisation des travaux¹⁷.

En sens inverse, l'acquéreur d'un bien immobilier ne peut être regardé comme s'en étant réservé la jouissance, au sens de l'article 15, II du CGI, quand bien même **aucun bail n'a été conclu**, lorsque l'occupation du bien par le frère et la belle-sœur du contribuable a été prévue par **convention**, moyennant une **indemnité d'occupation**, destinée à se substituer aux revenus locatifs qu'il aurait dû percevoir, alors même que cette indemnité **n'a pas été payée** par eux¹⁸.

B. - La justification précise de la dépense déductible

7 - Le contribuable doit être en mesure de justifier, par tous les moyens de preuve en sa possession, de la réalité des dépenses dont il demande la déduction, de leur nature et de leur montant¹⁹.

Les dépenses déduites au titre des revenus fonciers doivent être appuyées de pièces justificatives que les contribuables peuvent être appelés à produire à la demande de l'Administration²⁰. Ces justificatifs sont constitués de **factures, de plans, de photographies et de tous autres éléments** permettant d'établir avec précision la nature, le montant et la réalité de la charge supportée²¹.

Le caractère suffisant ou insuffisant des justificatifs produits par le contribuable, de même que le prononcé d'une éventuelle mesure d'instruction, relève de **l'appréciation souveraine des juges du fond**

et ne peut être, par suite, discuté en cassation²², sauf à invoquer l'erreur de qualification juridique ou l'erreur de droit, pour cause de **dénaturation des faits**²³.

Il convient de constater, à ce titre, une recrudescence du contentieux récent, sur le fondement de l'article 31 du CGI, concernant la charge de la preuve (1°), l'absence de preuve (2°) et la production d'éléments non probants (3°) ou probants (4°), à l'origine, le plus souvent, de l'éviction des prétentions du contribuable.

1° La charge de la preuve

8 - Il est abondamment confirmé par le juge de l'impôt, qu'il appartient au contribuable qui entend déduire de son revenu brut les dépenses constituant, selon lui, des charges de la propriété, de justifier de la réalité, de la nature, de la consistance et par suite du caractère déductible de ces charges²⁴.

Dès lors, le contribuable ne saurait valablement soutenir qu'il appartient à l'administration fiscale de démontrer que des appels de fonds ne peuvent ouvrir droit à déduction²⁵. En outre, sur le fondement des articles 14, 28, 31 du CGI et L. 193 du LPF, il appartient au contribuable, dont les revenus fonciers ont été régulièrement **taxés d'office**, d'apporter la preuve de l'exagération des bases retenues par le vérificateur, pour l'imposition de ses revenus fonciers²⁶.

2° L'absence de preuve

9 - L'absence de preuve produite par le contribuable sera, par conséquent, facteur de déchéance de tout droit à déduction.

Tel est le cas de contribuables qui n'ont fourni à l'appui de leur argumentation, **ni les plans de l'immeuble avant et après travaux, ni aucune facture desdits travaux, ni aucun autre élément** de nature à remettre en cause le caractère non déductible des travaux²⁷. Ne sont pas davantage déductibles des travaux réalisés dans un appartement, en l'absence d'indication sur leur **nature** ou d'élément de nature à en établir le **caractère déductible**²⁸, **au même titre que des travaux réalisés dans un appartement, en l'absence d'élément permettant de justifier la consistance exacte** des travaux réalisés, tant dans les **parties communes** du bâtiment, dans lequel est situé leur lot, que dans les **parties privatives** de ce lot²⁹. Il en va de même, en l'absence de démonstration de la **réalisation effective des travaux de restauration** de l'immeuble ou d'un **début d'exécution**, ni d'éléments permettant de **chiffrer** les travaux réalisés, tant sur les parties classées que sur les

15. CAA Marseille, 3^e ch., 14 déc. 2012, n° 10MA00985.

16. CAA Versailles, 6^e ch., 28 avr. 2011, n° 09VE02297.

17. CAA Douai, 2^e ch., 12 avr. 2011, n° 10DA00204.

18. CAA Nantes, 1^{re} ch., 26 juill. 2012, n° 11NT02572.

19. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 5, § 24. - BOI-RFPI-DECLA-20, § 230, 12 sept. 2012. - CE, 8^e et 3^e ss-sect., 15 déc. 2000, n° 203163, M. Gingembre : *JurisData* n° 2000-061399 ; *Dr. fisc.* 2001, n° 21, comm. 467 ; *RJF*, 3/2001, n° 314. - CE, 10^e et 9^e ss-sect., 17 nov. 2006, n° 269339, M. et M^{me} Duport : *JurisData* n° 2006-081053 ; *Dr. fisc.* 2007, n° 13, comm. 340.

20. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 12 juill. 1989, n° 69679, M. Marque : *Dr. fisc.* 1991, n° 43, comm. 2057. - BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 54. - BOI-RFPI-BASE-20-30-30, § 80, 12 sept. 2012.

21. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 54. - BOI-RFPI-BASE-20-30-30, § 80, 12 sept. 2012. - CE, 3^e et 8^e ss-sect., 28 nov. 2007, n° 290510, M. Antoine : *JurisData* n° 2007-081227 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 4, comm. 74.

22. CE, 8^e et 9^e ss-sect., 10 juill. 1996, n° 137789, M. et M^{me} Delabel : *Dr. fisc.* 1996, n° 43, comm. 1275.

23. CE, 3^e et 8^e ss-sect., 28 nov. 2007, n° 290510, Antoine : *JurisData* n° 2007-081227 ; *Dr. fisc.* 2008, n° 4, comm. 74, concl. F. Séners.

24. CAA Nantes, 1^{re} ch., 4 avr. 2013, n° 12NT01394, n° 12NT01395 et n° 12NT01397. - CAA Paris, 9^e ch., 24 janv. 2013, n° 11PA00963. - CAA Paris, 2^e ch., 11 déc. 2012, n° 11PA02059. - CAA Nantes, 1^{re} ch., 14 nov. 2012, n° 11NT01669. - CAA Bordeaux, 5^e ch., 6 nov. 2012, n° 11BX00148. - CAA Bordeaux, 2^e ch., 9 oct. 2012, n° 11BX00093. - CAA Nantes, 1^{re} ch., 12 juill. 2012, n° 11NT01726. - CAA Lyon, 5^e ch., 24 mai 2012, n° 11LY01894. - CAA Douai, 3^e ch., 24 mai 2012, n° 11DA00270. - CAA Lyon, 5^e ch., 26 avr. 2012, n° 11LY01553 et n° 11LY01554. - CAA Nantes, 1^{re} ch., 22 mars 2012, n° 11NT00935. - CAA Lyon, 5^e ch., 15 mars 2012, n° 11LY01537. - CAA Nantes, 1^{re} ch., 23 févr. 2012, n° 11NT00909. - CAA Douai, 3^e ch., 9 févr. 2012, n° 10DA01124. - CAA Marseille, 3^e ch., 15 déc. 2011, n° 09MA01147. - CAA Lyon, 5^e ch., 21 juill. 2011, n° 10LY01969. - CAA Paris, 5^e ch., 30 juin 2011, n° 09PA02314. - CAA Bordeaux, 3^e ch., 30 juin 2011, n° 10BX02294. - CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 10NT00867. - CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 09NT01600. - CAA Marseille, 3^e ch., 20 janv. 2011, n° 08MA02864. - CAA Nantes, 1^{re} ch., 27 janv. 2011, n° 10NT00093.

25. CAA Lyon, 5^e ch., 15 mars 2012, n° 11LY01537, préc.

26. CAA Marseille, 3^e ch., 7 avr. 2011, n° 08MA04944.

27. CAA Bordeaux, 2^e ch., 9 oct. 2012, n° 11BX00093, préc.

28. CAA Lyon, 5^e ch., 26 avril 2012, n° 11LY01553 et n° 11LY01554, préc.

29. CAA Nantes, 1^{re} ch., 22 mars 2012, n° 11NT00935, préc.

parties non classées, concernant un projet de restructuration d'un cinéma, contenant une ancienne salle des fêtes classée monument historique et un jardin classé à l'inventaire supplémentaire³⁰. Les contribuables qui admettent être dans **l'impossibilité de produire les factures** qui permettraient de détailler l'ensemble des travaux réalisés n'établissent pas que **le coût** des travaux réalisés pouvait être déduit³¹.

Ne sont pas déductibles les **intérêts d'emprunt**, dès lors que le contribuable ne produit **aucun document** permettant de connaître le **montant annuel** des intérêts de l'emprunt qu'il soutient avoir contracté pour des travaux destinés à la conservation, la réparation ou l'amélioration d'un immeuble classé monument historique, pas davantage qu'un document attestant de la **réalité de cet emprunt**³². Il en va de même des **frais de gérance**, lorsque les contribuables n'établissent pas la **réalité** des sommes qu'ils auraient versées à un nouveau cabinet de gestion, auquel ils ont fait appel³³, comme en l'absence de preuve apportée par le contribuable du **règlement de charges de copropriétés** lui incombant³⁴, ou encore en l'absence de démonstration du **paiement de la contribution sur les revenus locatifs**, dont le contribuable ne peut, par suite, obtenir la déduction de ses revenus fonciers³⁵.

3° Les éléments non probants

10 - La production d'éléments non probants s'avérera tout autant pénalisante pour le contribuable.

Tel est le cas du contribuable qui se borne à produire des **factures** émanant des entreprises, envoyées à différentes adresses, ne correspondant pas aux immeubles donnés en location, ne mentionnant pas le lieu de réalisation des travaux ou l'adresse des immeubles donnés en location, ainsi que des **attestations d'entreprises**, indiquant soit ne plus disposer de trace informatique quant au lieu exact de réalisation des travaux, soit que les marchandises ont été achetées pour des chantiers concernés³⁶.

La preuve du **caractère déductible** de charges foncières n'est pas apportée, dès lors que ni la facture, ni la photographie supposée des lieux, ni l'attestation des locataires ne permettent de déterminer avec une certitude suffisante que les dépenses en litige se rapportent effectivement au **bâtiment concerné** ou que les factures, attestations, tableaux, déclarations, photographies et autres pièces produites par le requérant ne comportent aucune précision sur **la nature et l'importance des travaux** entrepris ou que ni la facture produite, qui est libellée à l'adresse personnelle du contribuable, ni la seule attestation versée aux débats rédigée par l'entreprise ne suffisent à établir que les travaux en litige ont été effectués dans le **logement désigné**. En outre, des **tickets de caisse ainsi que des factures**, libellées pour ces dernières, à l'adresse personnelle du contribuable, comportant, pour certaines, une mention manuscrite, ne permettent pas de déterminer si les dépenses en cause ont été engagées pour des **logements donnés en location**. Les différentes pièces produites ne permettent pas, même prises ensemble, de déterminer avec précision et certitude la **nature et l'importance des travaux** en cause, lesquelles ne peuvent être déduites de la seule circonstance qu'aucune **demande de permis de construire** n'a été déposée³⁷.

Ne sont pas déductibles des dépenses prétendument d'entretien et de réparation, dès lors que ces dépenses ne sont justifiées que par des

tickets de caisse d'achats de divers matériaux et outillages, ne comportant que l'adresse de cette résidence et ne désignant aucun chantier en particulier, ou par la **facture et l'attestation dressées par un artisan** qui ne désignent pas plus précisément les lieux concernés, de même que des frais d'électricité et de la taxe foncière acquittés pour ce local, dès lors que les pièces produites ne désignent que l'adresse à laquelle les contribuables étaient domiciliés, sans qu'il soit possible de déterminer si ces frais étaient attachés à ce local en particulier³⁸.

Ne constituent pas des factures justificatives probantes, les **factures d'une précision insuffisante ou sans précision**, en ce qui concerne tant la destination des matériaux que les requérants auraient acquis en vue de faire des travaux, que l'adresse des logements concernés, alors surtout que ces factures portaient **la seule adresse de l'habitation principale** des contribuables³⁹, de même que des factures de fourniture de fuel pour le **logement principal des contribuables**, des factures d'acquisition d'outillage, des factures **régliées par des tiers** et des factures présentées sous forme de **tickets de caisse anonymes**, représentatives de dépenses qui n'avaient pas été exposées par les requérants pour l'acquisition de leurs revenus fonciers⁴⁰.

Les factures libellées au nom des contribuables et qui mentionnent **pour toute adresse un le lieu-dit**, ne permettent pas de déterminer si les prestations facturées concernent l'habitation principale des contribuables ou la maison donnée en location implantée dans le même lieu-dit. Ces derniers n'apportent pas la preuve qui leur incombe, de ce que les travaux en litige ont porté exclusivement sur les **parties habitables de la maison** et, par suite, du caractère déductible des dépenses dont ils font état, en présence de **deux attestations peu circonstanciées et de photographies** supposées d'un étage aménagé, qui ne remettent pas utilement en cause un bail, qui fait état de la présence dans la maison de combles aménageables à l'étage, sans qu'il soit établi par les contribuables qu'il s'agirait d'une erreur de rédaction⁴¹.

N'ouvrent pas droit à déduction, les travaux effectués, alors que les **factures produites** ne permettent pas de **distinguer les travaux** entrepris sur un local commercial de ceux réalisés sur des locaux d'habitation, ni par voie de conséquence d'apprécier s'ils peuvent ou non être dissociés. Une **facture** dont la **date** n'est pas précisée et qui ne comporte, ni la mention du **lieu de chantier**, ni en tout état de cause la **nature des travaux** n'est pas probante⁴².

Des factures n'ouvrent pas droit à déduction, dès lors qu'aucune précision n'est apportée sur la **date de leur paiement**, et par conséquent sur **l'année au titre** de laquelle elles pourraient être prises en compte, de même que des factures **produites a posteriori** ne sont pas probantes, dès lors qu'elles ne figurent pas sur la **liste de l'ANAH** et qu'aucun **commencement de preuve de leur paiement effectif** n'est apporté⁴³.

En l'absence d'**élément probant**, produit par le contribuable, permettant de justifier qu'il s'agit de **travaux d'entretien, de réparation ou d'amélioration dissociables**, la déductibilité desdits travaux n'est pas admise⁴⁴. Il en est de même, lorsqu'il ne résulte pas des **factures produites** par les requérants que les travaux d'entretien, de réparation et d'amélioration qui ont pu être réalisés sont **dissociables techniquement et fonctionnellement** des travaux non déductibles⁴⁵. En outre, des factures imprécises ne permettent pas de dissocier **le coût des travaux**, réalisés sur une habitation existante, de ceux afférents à

30. CAA Paris, 9^e ch., 24 janv. 2013, n° 11PA00963, préc.

31. CAA Lyon, 5^e ch., 15 mars 2012, n° 11LY01537, préc.

32. CAA Paris, 7^e ch., 22 juin 2012, n° 11PA02659.

33. CAA Nantes, 1^{re} ch., 23 févr. 2012, n° 11NT00909, préc.

34. CAA Nantes, 1^{re} ch., 27 janv. 2011, n° 10NT00093, préc.

35. CAA Lyon, 5^e ch., 21 juill. 2011, n° 10LY01969, préc.

36. CAA Bordeaux, 5^e ch., 6 nov. 2012, n° 11BX00148, préc.

37. CAA Nantes, 1^{re} ch., 12 juill. 2012, n° 11NT01726, préc.

38. CAA Douai, 3^e ch., 24 mai 2012, n° 11DA00270, préc.

39. CAA Douai, 3^e ch., 9 févr. 2012, n° 10DA01124, préc.

40. CAA Douai, 3^e ch., 9 févr. 2012, n° 10DA01124, préc.

41. CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 10NT00867, préc.

42. CAA Marseille, 3^e ch., 15 déc. 2011, n° 09MA01147, préc.

43. CAA Paris, 5^e ch., 30 juin 2011, n° 09PA02314, préc.

44. CAA Paris, 2^e ch., 11 déc. 2012, n° 11PA02059, préc.

45. CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 09NT01600, préc.

un débarras aménagé en appartement. Au regard des factures présentées et des travaux nécessairement plus importants requis pour l'aménagement en local d'habitation d'un débarras, qui n'avait pas une telle destination, il ne peut être procédé à une **estimation du coût respectif** de ces travaux **sur la base de la superficie** des locaux concernés ⁴⁶.

Le contribuable qui n'apporte aucune précision sur la **nature, la localisation et l'importance des travaux** réalisés dans le cadre d'une opération de restauration immobilière, inscrit au titre de la seule façade et toiture d'une chapelle que renferme cet ensemble, est déchu du droit à déduction, dès lors qu'il n'établit pas que les dépenses exposées étaient afférentes aux **parties inscrites** de l'immeuble ⁴⁷.

Des factures portant la mention « facture acquittée par compte courant » de la société, dont le contribuable est gérant et associé à 100 % avec son épouse, ne constitue ni la preuve de la **charge des dépenses** en cause au cours de l'année d'imposition, ni de la **nature de dépenses** d'amélioration des travaux réalisés ⁴⁸.

La circonstance que les contribuables démontrent avoir **versé** au titre de chacune des années litigieuses des sommes pour répondre à des appels de fonds lancés par une AFUL reste sans incidence sur la **charge qui leur incombe** d'établir que ces fonds ont été utilisés dans le cadre de travaux dont la déduction est légalement autorisée ⁴⁹.

Il a été jugé de la non-déductibilité de travaux, pour non-paiement au titre de l'année de déduction, pour **défaut de facture**, pour **rapport d'expertise non probant** contenant des considérations trop imprécises, pour production d'une **attestation d'un fournisseur** indiquant seulement le lieu des travaux, sans en préciser la nature, et au regard d'une **attestation manuscrite** non probante, non corroborée par une autre pièce justificative ⁵⁰.

Enfin, **les courriers de l'architecte des bâtiments de France, de la direction régionale des affaires culturelles et de la préfecture de région** n'ont pas été jugés probants pour ce qui concerne la nature fiscale des travaux déduits ⁵¹.

4° Les éléments probants

11 - La preuve de la **réalité et du montant** d'un versement à une ASL est établie par la production de la copie de deux chèques libellés au profit de l'association ; la preuve de l'**achèvement des travaux** effectués dans l'immeuble et de leur **règlement** complet par une ASL est avérée suite à la production du **contrat** conclu par l'ASL avec l'entreprise générale, du **décompte général et définitif** afférent à ce marché de travaux et du **procès-verbal** de réception des travaux ; et la preuve de l'**existence de travaux d'amélioration** déductibles est apportée par la production des **plans annexés** au permis de construire ainsi que des **devis détaillés** établis par les entreprises sous-traitantes (travaux d'aménagement intérieurs et notamment d'électricité, de plomberie, d'isolation ou de rénovation des équipements de chauffage). En revanche, peu importe la circonstance que lesdits **travaux** ont été **exécutés au cours d'années ultérieures** ⁵².

Un **descriptif de travaux sur une facture** qui mentionne la dépose-repose de la charpente, l'étanchéité de la cheminée et le nettoyage et le brossage des tuiles vieilles est suffisamment détaillé pour établir qu'il s'agit de dépenses d'entretien et de réparation ⁵³. La déductibilité des travaux de réparation, d'entretien ou d'amélioration

est subordonnée à la production, par le contribuable, y compris lorsque l'immeuble se situe à l'intérieur d'un secteur sauvegardé, de documents justificatifs qui en contiennent le **descriptif** ⁵⁴.

Des **attestations convergentes** produites par l'ancien propriétaire, l'entrepreneur et le plâtrier plaquiste font foi de la présence de chambres de bonne dans des combles, rendant, dès lors, les **travaux d'aménagement** déductibles ⁵⁵.

C. - Le paiement effectif de la dépense déductible

12 - Il est à rappeler que, sur le fondement de l'article 31 du CGI, la dépense doit être **supportée par le propriétaire**, qui ne peut demander la déduction que des **sommes** qu'il a **effectivement déboursées** ⁵⁶. Sont, en outre, **exclues des charges déductibles**, les dépenses initiées par un tiers et réalisées avant le transfert de la propriété du bien immobilier au profit du propriétaire en titre. Lorsque le **vendeur des locaux** est une entreprise ou un marchand de biens, également **en charge de la réalisation de travaux de rénovation**, afférant aux biens à vendre, la déductibilité de ces dépenses de travaux, au niveau de l'acquéreur, demeure subordonnée à leur **réalisation postérieurement** au transfert effectif de la propriété ⁵⁷.

À ce titre, certaines décisions récentes ont conduit à préciser l'auteur (1°), l'objet (2°), la preuve (3°) et le rattachement fiscal (4°) du paiement.

1° L'auteur du paiement

13 - Il a été jugé, dans une intéressante décision, que les charges foncières ne peuvent être déduites du revenu foncier brut que dans la mesure où elles sont effectivement supportées par le propriétaire. Un **bail emphytéotique**, conclu pour une durée de quarante ans, par une SCI avec un département (l'Ariège), qui a pour objet la rénovation d'une partie d'un ensemble immobilier appartenant à ce dernier, s'il confère à la SCI un droit réel immobilier sur le fond loué, qui peut être cédé, hypothéqué ou saisi, lui permettant ainsi d'exercer des prérogatives, en principe, réservées au propriétaire, n'a, cependant, pas pour effet de **transmettre à cette SCI, durant le bail, la propriété** du bâtiment à réhabiliter. Par suite, sur le fondement des articles 13, 31 et 156 du CGI et des articles L. 451-1 et L. 451-10 du Code rural, les dépenses engagées en vue de la réhabilitation d'un tel ensemble immobilier par une SCI titulaire d'un bail emphytéotique, ne sont pas admises en déduction, dès lors que **ni le contribuable, ni la société civile immobilière dont il est l'associé, n'étaient propriétaires de l'édifice** objet des travaux et que les revenus tirés, par la société, de la location de ce bâtiment n'étaient pas imposables dans la catégorie des **revenus fonciers** ⁵⁸.

Dans le même sens et sur le fondement des articles 14 et 92 du CGI, le **preneur d'un bail emphytéotique**, ne peut être regardé comme propriétaire de l'immeuble objet du bail. Dès lors, lorsque l'emphytéote donne lui-même en location le bien dont il est preneur, il exerce une sous-location et les revenus qu'il perçoit doivent être imposés dans la catégorie des **bénéfices non commerciaux**, relevant de l'article 92 du CGI. Par suite, les déficits pouvant résulter des travaux de rénovation réalisés dans l'immeuble par une SCI, en sa qualité d'associée d'une société en participation, ne peuvent faire l'objet

46. CAA Bordeaux, 3^e ch., 30 juin 2011, n° 10BX02294, *préc.*

47. CAA Nantes, 1^{re} ch., 3 mars 2011, n° 10NT00293.

48. CAA Lyon, 5^e ch., 24 mai 2012, n° 11LY01894, *préc.*

49. CAA Lyon, 5^e ch., 15 mars 2012, n° 11LY01537, *préc.*

50. CAA Marseille, 3^e ch., 20 janv. 2011, n° 08MA02864, *préc.*

51. CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 10NT02500, *préc.* – CAA Paris, 5^e ch., 21 mars 2013, n° 11PA02975.

52. CAA Nantes, 1^{re} ch., 14 nov. 2012, n° 11NT01669, *préc.*

53. CAA Marseille, 3^e ch., 15 déc. 2011, n° 09MA01147, *préc.*

54. CAA Nantes, 1^{re} ch., 3 mars 2011, n° 10NT00293, *préc.*

55. CAA Bordeaux, 3^e ch., 19 mars 2013, n° 11BX01242, *préc.*

56. BOI 5 D-2-07, *préc.*, fiche 5, § 19. – BOI-RFPI-DECLA-20, § 180, 12 sept. 2012.

57. Rép. min. n° 39876 à M. de Poulpique : JOAN Q 14 janv. 1978, p. 101 ; Dr. fisc. 1978, n° 12, *comm.* 410.

58. CAA Nantes, 1^{re} ch., 27 sept. 2012, n° 11NT02870.

d'une déduction par l'associé, personne physique, de cette SCI, au titre de ses revenus fonciers⁵⁹.

Sur le fondement de l'article 31 du CGI, **une SCI**, titulaire d'un bail commercial, n'est pas fondée à obtenir la déduction de travaux afférents à un ensemble immobilier, dès lors que les devis, qui d'ailleurs se bornent à mentionner la commune sans préciser l'adresse exacte où les travaux ont été réalisés, ont été libellés à son nom, plusieurs mois **avant qu'elle ne devienne propriétaire** des biens litigieux, à la suite d'une vente par adjudication, et que ces travaux ont été **réglés par les associés** de cette dernière, sans que ne soit démontré le remboursement de ces sommes par la SCI, en l'absence de preuve des flux financiers allégués⁶⁰.

Il résulte des dispositions de l'article 156, I, 3° du CGI que, si les **propriétaires des monuments historiques** peuvent imputer un déficit foncier sur leur revenu global, **les nus-propriétaires** de tels monuments ne peuvent l'imputer que sur leurs revenus fonciers, lorsque le démembrement de propriété ne résulte ni d'une succession, ni d'une donation entre vifs. Or, tel n'est pas le cas d'une contribuable qui ne détient, avec les membres de sa famille nucléaire et par l'intermédiaire d'une société civile immobilière, que la nue-propriété d'un monument historique, lorsque le démembrement de la propriété de ce monument résulte d'un **acte de vente**⁶¹.

2° L'objet du paiement

14 - Sur le fondement des articles 156, I, 3° et 31 du CGI, les travaux de rénovation engagés par des contribuables, pour un appartement dont ils sont devenus propriétaires dans un immeuble classé monument historique et qu'ils donnent en location, ne sauraient être admis en déduction, dès lors que lesdits travaux avaient été **engagés en totalité antérieurement à l'achat** de l'appartement et qu'ils ont été **réalisés antérieurement à cet achat**, quand bien même un contrat d'assistance maîtrise d'ouvrage aurait été conclu, par eux, concomitamment à la signature de la promesse de vente et que ces travaux auraient été effectivement **payés**, par eux, **postérieurement** à la vente. De tels travaux ne constituent pas une charge déductible relative à un immeuble dont les contribuables étaient propriétaires⁶².

3° La preuve du paiement

15 - Sur le fondement des articles 28 et 31 du CGI, les dépenses ne peuvent être déduites du revenu foncier brut que dans la mesure où les charges alléguées ont été effectivement supportées par le propriétaire et réellement payées par lui. Cette démonstration lui incombe.

La seule production de factures indiquant un **paiement en espèces** et sur lesquelles des **mentions manuscrites** ont été **ajoutées postérieurement** à leur émission ne vaut pas démonstration probante que des dépenses déduites se rapportent effectivement aux immeubles, sources des revenus fonciers litigieux. La déductibilité des dépenses n'est pas acquise, dès lors qu'une contribuable n'établit pas **avoir réglé** certaines des dépenses qu'elle souhaite voir déduire de ses revenus fonciers dans le cadre de prêts familiaux, ou que ces dépenses auraient été acquittées par elle, et non par sa fille, alors qu'il ne ressort pas des pièces du dossier qu'elle ait procédé à leur **remboursement** au cours de chacune des années en cause⁶³.

Des contribuables n'apportent pas la preuve, qui leur incombe, qu'ils ont effectivement **supporté les charges foncières**, déduites au titre des dispositions de l'article 156, II, 1°, *ter* du CGI, pour la réhabilitation d'un immeuble classé à l'inventaire supplémentaire des mo-

numents historiques, en se bornant à rappeler qu'ils sont **propriétaires en usufruit** de 198 parts sur 200 d'une **société en nom collectif** et que cette société a immobilisé à l'actif de son bilan un appartement dont ils ont la disposition gratuite⁶⁴.

La preuve du paiement par le contribuable n'est pas apportée, lorsque des travaux de réfection entrepris dans la cour d'une ferme ont été directement **acquittés par une SCEA** auprès de l'entreprise et que cette erreur a été rectifiée par l'envoi d'une **nouvelle facture**, sans que le **compte courant d'associé** ouvert en son nom dans les livres de la société n'ait été débité de la somme en litige, après avoir été crédité du même montant, consécutivement au remboursement de la SCEA⁶⁵.

La circonstance que le paiement d'une facture puisse être **présumé** du fait de son inscription sur l'attestation de l'ANAH, ne dispense pas le contribuable d'établir **l'année de son paiement effectif**⁶⁶. La déductibilité des travaux est établie, dès lors que les **factures** produites portent la **mention de leur paiement** au cours de l'année concernée et que **l'entreprise atteste** que les travaux sont relatifs à l'immeuble en litige, demeurant sans incidence le fait que ces factures aient été adressées à **l'adresse provisoire** de la contribuable propriétaire, durant la réalisation des travaux⁶⁷.

4° Le rattachement fiscal du paiement

16 - Les charges à déduire des revenus fonciers s'entendent de celles qui ont été **effectivement acquittées au cours de l'année d'imposition**, quelle que soit la date à laquelle la dette correspondante a pris naissance ou est venue à échéance, ou la date à laquelle ont été exécutés les travaux auxquels elles se rapportent⁶⁸. La jurisprudence étudiée ne déroge pas à ce principe.

Les charges déductibles des revenus fonciers doivent avoir été effectivement supportées et payées par le propriétaire au **cours de l'année d'imposition**. Il a été jugé que cette démonstration n'était pas apportée de fait, concernant le règlement de **factures d'honoraires**⁶⁹. De même, la déductibilité de **travaux** ne saurait être admise en raison de leur non-paiement au titre de l'année de déduction⁷⁰.

Peu importe que ce paiement soit intervenu en **fin d'année**. Ainsi, des sommes réglées par un contribuable à une AFUL, le 26 décembre, et inscrites au crédit du compte de cette AFUL, le 29 décembre de l'année concernée, s'avèrent déductibles au titre de l'année de ce paiement⁷¹. Il en va de même du règlement par deux chèques libellés au profit d'une ASL, portés au crédit du compte bancaire de cette association, le 31 décembre de l'année d'imposition⁷².

Seule la **date de paiement effectif** de la dépense est prise en compte, indépendamment de celle de règlement ou de réalisation des travaux. En ce sens, les dépenses effectuées au cours d'une année, par le contribuable, dans le cadre d'une opération groupée de restauration immobilière sont déductibles, au titre de l'année au cours de laquelle le propriétaire les a effectivement payées, et non, au titre de l'année au cours de laquelle les travaux ont été réglés et réalisés⁷³.

64. CAA Bordeaux, 2^e ch., 10 juill. 2012, n° 11BX00136.

65. CAA Nantes, 1^{re} ch., 12 juill. 2012, n° 11NT01726, *préc.*

66. CAA Paris, 5^e ch., 30 juin 2011, n° 09PA02314, *préc.*

67. CAA Paris, 5^e ch., 30 juin 2011, n° 09PA02314, *préc.*

68. BOI 5 D-2-07, *préc.*, fiche 5, § 22, al. 1. – BOI-RFPI-DECLA-20, § 210, 12 sept. 2012.

69. CAA Paris, 9^e ch., 24 janv. 2013, n° 11PA00963, *préc.*

70. CAA Marseille, 3^e ch., 20 janv. 2011, n° 08MA02864, *préc.*

71. CAA Douai, 3^e ch., 27 janv. 2011, n° 09DA01429.

72. CAA Nantes, 1^{re} ch., 14 nov. 2012, n° 11NT01669, *préc.*

73. CAA Lyon, 5^e ch., 15 mars 2012, n° 11LY01537, *préc.*, concernant des sommes réglées en 2005 et 2006, relatives à des travaux débutés en 2008.

59. CAA Lyon, 5^e ch., 29 janv. 2013, n° 12LY00743.

60. CAA Marseille, 3^e ch., 15 déc. 2011, n° 09MA01096.

61. CAA Paris, 7^e ch., 7 déc. 2012, n° 11PA02625.

62. CAA Bordeaux, 2^e ch., 24 juill. 2012, n° 11BX01048.

63. CAA Paris, 7^e ch., 11 mars 2011, n° 09PA01209.

En revanche, ne sont pas déductibles des dépenses **payées antérieurement à l'année de leur engagement**, sans que puisse être pris en compte l'ignorance des règles financières et comptables, le statut d'associé du contribuable dans l'une des sociétés, l'erreur de son expert-comptable, l'équilibre financier des sociétés ou des considérations d'équité⁷⁴. Le contribuable n'est pas fondé à déduire des dépenses payées antérieurement, au motif d'erreurs commises par son expert-comptable ou de considérations d'équité économique⁷⁵.

Cela étant, outre les conditions générales précitées de déduction des charges foncières, la jurisprudence fiscale étudiée se caractérise par une assez forte focalisation sur les modalités de déduction des dites charges foncières.

2. Les modalités de déduction des charges foncières

17 - À ce propos, la jurisprudence administrative aborde les ravages tant des dépenses de travaux (A), que des dépenses autres que de travaux (B), de même que les dépenses dans le cadre des régimes spéciaux de déduction (C).

A. - Les dépenses de travaux

18 - De nombreuses illustrations jurisprudentielles ont trait aux travaux déductibles (1°), aux travaux non déductibles (2°) comme aux travaux dissociables (3°).

1° Les travaux déductibles

19 - Sont classiquement déductibles, sur le fondement de l'article 31, I, 1°, pris en ses a et b, les travaux **d'entretien, de réparation et d'amélioration**⁷⁶. Les dépenses d'entretien et de réparation s'entendent de celles qui correspondent à des travaux ayant pour objet de **maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal**, conforme à sa destination, sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial⁷⁷. Les dépenses d'amélioration s'entendent, de manière générale, de celles qui ont pour objet **d'apporter à un immeuble un équipement ou un élément de confort nouveau ou mieux adapté aux conditions modernes de vie**, sans modifier cependant la structure de cet immeuble⁷⁸.

Il est ainsi rappelé par la jurisprudence que « les travaux de restauration ou de réfection exécutés sur un immeuble inscrit à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques (ISMH) peuvent être regardés comme constituant des travaux de réparation et d'entretien, déductibles des revenus fonciers, s'ils ont pour objet de **restituer à l'édifice son état d'origine** »⁷⁹.

En outre, il a été précisé par le Conseil d'État que « les travaux **d'aménagement interne, quelle que soit leur importance**, ne peuvent être regardés comme des travaux de reconstruction [non

déductibles] que s'ils affectent le gros œuvre ou s'il en résulte une augmentation du volume ou de la surface habitable »⁸⁰.

Il est également admis que « les travaux qui n'ont ni affecté le gros œuvre de façon importante, ni entraîné un accroissement du volume ou de la surface habitable des locaux existants, ni modifié leur destination ne peuvent être regardés comme des travaux de reconstruction » et ouvrent **droit à déduction**⁸¹.

De même, selon le Conseil d'État, « 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 » et sont par suite déductibles, « **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 »⁸². Certaines décisions de cours administratives d'appel s'inscrivent dans le même sens⁸³.

Sont, par exemple, des **travaux d'amélioration déductibles**, « des travaux d'aménagement intérieurs et notamment d'électricité, de plomberie, d'isolation ou de rénovation des équipements de chauffage »⁸⁴, comme des travaux d'agrandissement de fenêtres de locaux à usage d'habitation⁸⁵.

S'avèrent des travaux, **d'entretien, de réparation et d'amélioration** déductibles, « les travaux de peinture, d'électricité et de plomberie, la réfection des murs, des boiseries et des sols, la pose de sanitaires et de radiateurs et l'installation de salles d'eau, qui ont permis la création de trois logements au rez-de-chaussée et de deux appartements au premier étage, par un **aménagement des structures internes existantes**, qui n'ont pas affecté le gros œuvre, ni entraîné d'augmentation de la surface habitable »⁸⁶. Il en va de même de **gros travaux internes**, « de rénovation complète et de mise aux normes du confort moderne », consistant en la pose d'une dalle en béton, le remplacement de tous les plafonds, planchers et cloisons, la réfection complète de la charpente et de la toiture, le renforcement et la reprise d'un des murs de façade, concernant un immeuble d'habitation en

80. CE, 3^e ss-sect., 29 juin 2012, n° 344893 et n° 344894.

81. CAA Douai, 3^e ch., 13 déc. 2012, n° 12DA00317, concernant d'importants travaux qui ont consisté à remplacer le toit de l'avancée de la cuisine, d'une surface de 22 M2 pour une habitation d'un total de 100 m², à démonter et étanchéifier 30 M2 de pignon côté pluie, à poser une chape de béton sur 55 m², ensuite carrelée, à façonner une cheminée pour des raisons de sécurité, à boucher une porte et percer une fenêtre, à changer l'ensemble des fenêtres, à poser des volets électriques, à refaire le tout-à-l'égout et poser une fosse septique, à démonter le torchis et isoler le grenier, à remplacer des éléments pour l'antenne de télévision, à installer une citerne gaz et à poser une cuisine équipée, à repeindre les différentes pièces et à poser un revêtement de sol plastique.

82. CE, 10^e ss-sect., 5 mars 2012, n° 323658, Harang, concernant des travaux effectués dans les combles d'un ancien couvent, sans qu'il soit recherché, à tort par la cour administrative d'appel, « si ces combles étaient habitables avant les travaux et si ces derniers avaient eu pour objet de les rendre habitables ».

83. CAA Paris, 9^e ch., 31 juill. 2012, n° 10PA05752, concernant un réaménagement intérieur total des cellules monastiques et des combles d'un monastère, afin d'y réaliser des appartements, certains en duplex et triplex, des escaliers intérieurs à ces appartements étant installés. – CAA Douai, 3^e ch., 14 juin 2012, n° 11DA00282, concernant d'importants réaménagements internes réalisés sur un ancien couvent, « en retrouvant ainsi, le plus souvent, un état antérieur du bâtiment ». – CAA Lyon, 5^e ch., 12 avr. 2012, n° 11LY00047, concernant des travaux d'amélioration qui ont consisté à aménager dix-huit appartements dans un ancien hôtel, sans altération significative du gros œuvre de l'immeuble, dont la structure et le volume général ont été conservés. – CAA Bordeaux, 4^e ch., 28 mars 2013, n° 12BX00752, concernant le réaménagement d'appartements existants, avec mise aux normes de confort actuelles.

84. CAA Nantes, 1^{re} ch., 14 nov. 2012, n° 11NT01669, préc.

85. CAA Paris, 5^e ch., 10 nov. 2011, n° 10PA00362.

86. CAA Nantes, 1^{re} ch., 28 juin 2012, n° 11NT01485.

74. CAA Lyon, 5^e ch., 17 nov. 2011, n° 10LY01029.

75. CAA Lyon, 5^e ch., 20 janv. 2011, n° 09LY00798.

76. Il convient de rappeler que, sauf exceptions, seules les dépenses d'amélioration afférentes à des immeubles d'habitation sont admises en déduction. À l'inverse, les dépenses d'amélioration effectuées dans des **locaux loués autres que d'habitation** ne sont pas déductibles (BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 28. – BOI-RFPI-BASE-20-30-20, § 110, 12 sept. 2012). – Concernant le régime des travaux, V. JCl. Fiscal Impôts directs Traité, Fasc. 84-10, préc.

77. Rép. min., n° 17862 à M. Raynal : JOAN, 4 déc. 1989, p. 5326. – BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 3. – BOI-RFPI-BASE-20-30-10, § 10, 19 nov. 2012.

78. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 8. – BOI-RFPI-BASE-20-30-10, § 70, 19 nov. 2012.

79. CAA Douai, 2^e ch., 20 nov. 2012, n° 11DA01448.

« très mauvais état », sans modification de la consistance du gros œuvre, ni accroissement de la surface habitable⁸⁷.

Doivent être regardés comme déductibles, en dépit du **terme de « déconstruction »** présent dans le descriptif des travaux, les travaux relatifs aux canalisations d'eau, à l'électricité, au téléphone, à la plomberie, à certains planchers, à certaines cloisons intérieures et au percement de quelques ouvertures, destinés à « mettre aux normes, à rénover ou à rétablir à l'identique », un immeuble situé en zone sauvegardée, sans affecter notablement le gros œuvre, ni accroître la surface habitable⁸⁸.

2° Les travaux non déductibles

20 - À ce titre, la jurisprudence récente se caractérise, sur le fondement de l'article 31 du CGI, par une double tendance, à savoir **l'abondance et le classicisme**, résumé au travers d'un considérant devenu récurrent : « Il résulte de ces dispositions que les dépenses effectuées par un propriétaire et correspondant à des travaux entrepris dans son immeuble sont déductibles de son revenu, sauf si elles correspondent à des travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ; Doivent être regardés comme des **travaux de construction ou de reconstruction**, les travaux comportant la création de nouveaux locaux d'habitation, notamment dans les locaux auparavant affectés à un autre usage, 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, et, comme des **travaux d'agrandissement**, ceux qui ont pour effet d'accroître le volume ou la surface habitable des locaux existants »⁸⁹.

Dans les espèces étudiées, l'Administration comme le juge de l'impôt se livrent, en fonction des faits, minoritairement à une analyse monofactorielle, majoritairement à une analyse multifactorielle.

a) L'analyse monofactorielle

21 - Dans cette hypothèse, la non-déductibilité des travaux résulte d'un **unique motif de redressement**, à caractère réductible.

Ainsi, ne sont pas déductibles, au titre de **l'entretien ou de la réparation**, des travaux destinés à **transformer** une maison d'habitation et à la **restructurer** en un immeuble à usage professionnel, cette transformation formant un tout indissociable⁹⁰.

N'ouvrent pas, non plus, droit à déduction, les **travaux d'amélioration** effectués sur des **locaux autres que d'habitation**, tels un bâtiment à usage agricole⁹¹, un local industriel⁹², un local à usage professionnel⁹³, ou des locaux commerciaux⁹⁴, à l'exception des travaux relatifs à la protection contre les effets de l'amiante ou l'accueil de handicapés (CGI, art. 31, I, 1° b bis)⁹⁵. Il en va de même d'importants travaux d'amélioration effectués sur des **emplacements de par-**

king non situés dans des immeubles d'habitation, à l'exception des travaux de faible ampleur, déductibles⁹⁶.

Ne sont pas davantage déductibles les **travaux d'agrandissement** effectués sur le bien immobilier⁹⁷, tout comme les travaux destinés au **changement de destination** d'un local⁹⁸, au même titre que les **travaux de reconstruction** afférents à l'immeuble⁹⁹.

Tel est aussi le cas d'importants **travaux d'aménagement intérieur**, assimilables à des travaux de reconstruction, ayant porté sur l'ensemble de la consistance et de l'agencement interne de l'immeuble¹⁰⁰.

À noter, enfin, que les travaux réalisés sur des **biens livrés à l'état neuf** et avant ou concomitamment à l'entrée du locataire dans les lieux, doivent être regardés comme des travaux non déductibles¹⁰¹.

b) L'analyse multifactorielle

22 - Dans cette hypothèse, la non-déductibilité des travaux résulte, le plus souvent, d'une pluralité, pour ne pas dire d'une imparable accumulation, de **motifs convergents** de redressement, véritable **faisceau d'indices négatifs**, révélés par une instruction poussée effectuée par l'Administration.

96. CAA Paris, 5^e ch., 9 juin 2011, n° 09PA06459.

97. CAA Bordeaux, 5^e ch., 31 déc. 2012, n° 11BX02354, concernant la transformation de deux remises en chambres supplémentaires. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 13 déc. 2012, n° 11NT02716, concernant la transformation d'un grenier en pièces d'habitation. – CAA Lyon, 5^e ch., 1^{er} mars 2012, n° 11LY01205, concernant un rez-de-chaussée objet d'extensions. – CAA Versailles, 3^e ch., 13 déc. 2011, n° 10VE02056, concernant d'importants travaux d'aménagements en logements des combles d'un ancien couvent, avec triplement de la surface habitable. – CAA Versailles, 1^{re} ch., 29 nov. 2011, n° 10VE03569. – CAA Lyon, 5^e ch., 17 nov. 2011, n° 10LY02251, concernant la création de quatorze mezzanines et de jacobines. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 13 oct. 2011, n° 10NT01303, concernant des travaux destinés à accroître la surface habitable par transformation de parties existantes d'un bâtiment partiellement habitable. – CAA Lyon, 5^e ch., 6 oct. 2011, n° 10LY02923, concernant l'affectation à l'habitation d'un garage et d'une remise. – CAA Versailles 3^e ch., 5 avr. 2011, n° 08VE02554, concernant des variations importantes de surfaces hors œuvre nettes, suite notamment à création d'une mezzanine de 207 m². – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 10NT00867, préc., concernant un grenier devenu logement. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 févr. 2011, n° 10NT00292, concernant des combles devenues logement. – CAA Bordeaux, 4^e ch., 28 mars 2013, n° 12BX00752, préc., concernant la création de deux logements dans des combles).

98. CAA Marseille, 7^e ch., 6 nov. 2012, n° 10MA01301, concernant la construction d'un nouveau local d'habitation par transformation d'un local à usage de garage, de réserve et de grenier. – CAA Nancy, 2^e ch., 15 mars 2012, n° 10NC01855, concernant des combles. – CAA Lyon, 2^e ch., 5 janv. 2012, n° 10LY00652, concernant la création d'un duplex, en partie dans les combles et le refus de déduction partielle par prorata. – CAA Lyon, 5^e ch., 17 nov. 2011, n° 10LY02251, préc., concernant la transformation de trois bureaux en six logements. – CAA Versailles, 6^e ch., 22 sept. 2011, n° 10VE00748, concernant la transformation de bureaux en logements.

99. CAA Nantes, 1^{re} ch., 13 déc. 2012, n° 11NT02716, préc., concernant la création de trois logements locatifs dans un immeuble à usage commercial. – CAA Nancy, 2^e ch., 27 sept. 2012, n° 11NC01115, concernant des modifications importantes du gros œuvre. – CAA Douai, 2^e ch., 20 nov. 2012, n° 11DA01448, préc., relatifs à la démolition et la création de planchers dans les combles, la création de murs maçonnés et d'un escalier en béton armé ainsi que l'installation d'un ascenseur collectif. – CAA Lyon, 2^e ch., 28 août 2012, n° 11LY00555, concernant la reconstruction d'une propriété détruite par un incendie. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 26 juill. 2012, n° 11NT02499, concernant d'importantes et nombreuses interventions sur le gros œuvre, destinées à réhabiliter un immeuble considérablement dégradé. – CAA Lyon, 2^e ch., 24 avr. 2012, n° 11LY00271 et n° 11LY00264, concernant des atteintes au gros œuvre.

100. CAA Lyon, 2^e ch., 13 mars 2012, n° 10LY02267.

101. CAA Lyon, 5^e ch., 6 oct. 2011, n° 10LY01944, concernant des travaux de serrurerie, d'installation d'une cuisine et de réfection du sol des garages, réalisés sur un logement acquis en l'état futur d'achèvement.

87. CAA Lyon, 5^e ch., 29 août 2011, n° 10LY01942.

88. CAA Douai, 3^e ch., 27 janv. 2011, n° 09DA01429, préc.

89. Par ex., CE, 3^e ss-sect., 29 juin 2012, n° 344893 et n° 344894, préc.

90. CAA Lyon, 5^e ch., 1^{er} mars 2012, n° 11LY01032.

91. CAA Douai, 3^e ch., 8 nov. 2012, n° 11DA00769.

92. CAA Bordeaux, 4^e ch., 1^{er} déc. 2011, n° 10BX00535, concernant des travaux de mise en conformité aux normes sanitaires.

93. CAA Douai, 3^e ch., 29 mars 2012, n° 10DA01527. – CAA Marseille, 3^e ch., 15 déc. 2011, n° 09MA01147, préc. – CAA Lyon, 5^e ch., 17 nov. 2011, n° 10LY01029, préc. – CAA Marseille, 3^e ch., 20 janv. 2011, n° 08MA02864, préc.

94. (CAA Nancy, 2^e ch., 21 juin 2012, n° 11NC00195. – CAA Nancy, 2^e ch., 15 janv. 2012, n° 10NC00703. – CAA Paris, 10^e ch., 25 janv. 2011, n° 10PA00276. – CAA Lyon, 5^e ch., 3 févr. 2011, n° 10LY00712.

95. CAA Nancy, 2^e ch., 12 janv. 2012, n° 10NC00703, préc., a contrario. – CAA Marseille, 3^e ch., 20 janv. 2011, n° 08MA02864, préc., a contrario.

Tel est le cas d'un **changement de destination** des lieux, avec **réaménagement intérieur**¹⁰², au même titre qu'une **modification importante du cloisonnement** intérieur assortie d'un **accroissement de la surface habitable**¹⁰³. Tel est également le cas de l'atteinte au **gros œuvre** avec **augmentation du volume et de la surface habitable**¹⁰⁴, tout comme de l'atteinte au **gros œuvre** avec **changement de destination** des lieux¹⁰⁵.

De même, il en est ainsi des travaux de reconstruction ayant affecté le **gros œuvre** de manière importante et qui se sont accompagnés d'une **redistribution totale de l'aménagement intérieur**¹⁰⁶. Tel est, en outre, le cas de l'atteinte au **gros œuvre** avec **changement de destination, accroissement de la surface habitable** et **réaménagement** des lieux¹⁰⁷.

3° Les travaux dissociables

23 - Pour rappel, certaines opérations de rénovation ou de réhabilitation de locaux donnés en location peuvent induire la réalisation simultanée de **travaux de natures différentes**. Il en est ainsi d'une opération de rénovation comportant la réalisation simultanée de travaux de réparation, de travaux d'amélioration et de travaux de reconstruction ou d'agrandissement. Cette réalisation peut être selon le cas, conjointe ou successive. Le caractère déductible de chacune des catégories de dépenses dépend de leur **caractère dissociable ou indissociable** des autres¹⁰⁸.

La détermination du caractère dissociable ou indissociable des travaux constitue une **question de fait**, qu'il convient de résoudre par l'examen dans le détail des travaux effectués, à l'aide de **tous renseignements utiles** (devis, mémoires et factures établies par les entrepreneurs, rapports d'architectes avant et après les travaux, etc.), de même qu'à la lumière des décisions de jurisprudence rendues en cette matière¹⁰⁹.

Les **dépenses engagées** en vue de modifier la destination d'un immeuble sont déductibles, dans la mesure où il s'agit de **réparations [dissociables] qui auraient été en tout état de cause nécessaires**, compte tenu de l'état de l'immeuble au moment du changement de destination¹¹⁰.

Dans le cadre d'une opération comportant la réalisation simultanée de travaux de natures différentes que **l'examen dans le détail ne permet pas de dissocier**, le caractère déductible des dépenses engagées **s'apprécie globalement**¹¹¹.

Si, au regard de l'abondante jurisprudence étudiée, la possibilité de recourir à une dissociation entre des travaux déductibles et d'autres travaux non déductibles n'est pas, par principe, remise en cause par le juge administratif, il n'en demeure pas moins, toutefois, qu'une **tendance largement majoritaire** conduit à **écarter la dissociation parmi les travaux**, principalement en raison de l'**absence de démonstration précise** de ladite dissociation par le contribuable, au niveau tant des parties communes que privatives, notamment en présence d'importants travaux non déductibles. En tout état de cause, cette délicate question relève de l'appréciation souveraine des juges du fond.

Les dépenses **d'entretien et de réparation** peuvent, dès lors, être jugées non dissociables de **travaux de reconstruction**¹¹².

102. CAA Bordeaux, 3^e ch., 16 nov. 2012, n° 11BX00960, concernant la transformation en appartements de locaux commerciaux et la division en appartements d'un local d'habitation. – CAA Lyon, 5^e ch., 26 avr. 2012, n° 11LY02191 et n° 11LY02034, concernant la transformation d'une maison d'habitation en deux appartements, par aménagement des combles.

103. CAA Bordeaux, 2^e ch., 9 oct. 2012, n° 11BX00093, préc., concernant la transformation en appartements de locaux commerciaux. – CAA Douai, 3^e ch., 9 févr. 2012, n° 10DA01124, préc.

104. CAA Paris, 5^e ch., 22 nov. 2012, n° 11PA00517, concernant la création de nouveaux étages. – CAA Paris, 2^e ch., 13 avr. 2012, n° 10PA05930.

105. CAA Nancy, 2^e ch., 2 août 2012, n° 11NC00541. – CAA Nancy, 2^e ch., 8 déc. 2011, n° 10NC01053, concernant la transformation de combles en logement.

106. CAA Nantes, 1^{re} ch., 7 mars 2013, n° 12NT01004, concernant l'aménagement des locaux à usage d'habitation d'un ancien couvent en vingt et un appartements destinés à la location. – CAA Lyon, 5^e ch., 29 janv. 2013, n° 12LY00919. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 27 nov. 2012, n° 11BX01085. – CAA Douai, 2^e ch., 20 nov. 2012, n° 08DA00963. – CAA Nancy, 2^e ch., 21 juin 2012, n° 10NC01870, concernant un ancien couvent transformé en une copropriété de vingt-trois logements. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 12 juin 2012, n° 11BX00019, concernant la réalisation d'un ensemble de trente logements. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 11NT00827. – CAA Versailles, 1^{re} ch., 21 juin 2011, n° 10VE00362 et n° 10VE00361, concernant la transformation d'un hôtel en 10 appartements privés.

107. CAA Nantes, 1^{re} ch., 4 avr. 2013, n° 12NT01394, n° 12NT01395 et n° 12NT01397, concernant la transformation d'un immeuble, constitué, sur deux niveaux, d'une succession de pièces pour partie inhabitables, à l'exception de 85 m², en cinq logements de trois pièces chacun, pour une surface habitable de 621 m², répartis sur trois niveaux. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 19 mars 2013, n° 11BX01242, concernant la transformation de locaux d'habitation en locaux professionnels. – CAA Marseille, 3^e ch., 26 oct. 2012, n° 09MA01981, concernant un pigeonier, une grange et un bâtiment contigu. – CAA Marseille, 3^e ch., 15 juin 2012, n° 09MA03069, concernant un appartement acquis dans une ancienne abbaye. – CAA Paris, 9^e ch., 14 juin 2012, n° 12PA00722, idem. – CAA Bordeaux, 4^e ch., 16 mai 2012, n° 11BX00212, n° 11BX00213 et n° 11BX00270, concernant l'aménagement de trois appartements dans une maison d'habitation. – CAA Paris, 9^e ch., 29 mars 2012, n° 10PA04574. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 22 mars 2012, n° 11NT00935, préc., concernant un ancien couvent. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 10NT02500, préc., concernant un ancien monastère. – CAA Lyon, 2^e ch., 24 janv. 2012, n° 10LY01932 et n° 10LY01933, concernant, notamment, la création de nouveaux locaux dans les combles. – CAA Lyon, 2^e ch., 5 janv. 2012, n° 09LY02206. – CAA Versailles, 3^e ch., 13 déc. 2011, n° 10VE02056, préc. – CAA Lyon, 2^e ch., 13 déc. 2011, n° 10LY01864, concernant un ancien atelier de cycles transformé en logement. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 1^{er} déc. 2011, n° 11NT01591 et n° 11NT00076, concernant la création de quarante appartements, notamment dans les combles. – CAA Marseille, 3^e ch., 6 oct. 2011, n° 09MA01781, concernant la transformation d'un pavillon d'habitation en locaux professionnels. – CAA Lyon, 5^e ch., 6 oct. 2011, n° 10LY00999, concernant la création de treize logements à la place d'une unité d'habitation, pour partie dans les combles. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 30 juin 2011, n° 10BX02294, préc. – CAA Bordeaux, 4^e ch., 1^{er} juin 2011, n° 10BX01842. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 09NT01600, préc., concernant la réalisation de sept appartements pour partie dans le grenier. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 févr. 2011, n° 09NT01866, concernant la création d'un duplex en partie dans les combles. – CAA Lyon, 5^e ch., 3 févr. 2011, n° 10LY00712, préc.

108. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 40, al. 1. – BOI-RFPI-BASE-20-30-20, § 230, 12 sept. 2012. – Concernant la dissociation, V. JCl. *Fiscal Impôts directs* *Traité*, Fasc. 84-10, préc.

109. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 40, al. 2. – BOI-RFPI-BASE-20-30-20, § 230, 12 sept. 2012.

110. CE, 7^e et 9^e ss-sect., 12 févr. 1969, n° 72918, *Sieur de Castries* : *Rec. CE* 1969, p. 171 ; Dupont 1969, p. 171. – Doc. adm. 5 D-2224, 10 mars 1999, § 3. – BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 6. – Solution non reprise au BOI-RFPI-BASE-20-30-10, § 50, 19 nov. 2012.

111. BOI 5 D-2-07, préc., fiche 8, § 42, al. 1. – BOI-RFPI-BASE-20-30-20, § 250, 12 sept. 2012.

112. CAA Lyon, 5^e ch., 29 janv. 2013, n° 12LY00919, préc., concernant la démolition de cinq bâtiments et la transformation de neuf logements en quatre appartements. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 27 nov. 2012, n° 11BX01085, préc., concernant des travaux de réfection des installations électriques, sanitaires et de chauffage ainsi que des travaux de menuiserie, de plâtrerie, de peinture et de revêtement de sols. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 12 juin 2012, n° 11BX00019, préc., concernant des travaux de toiture et de ravalement, non dissociables en présence d'ouvertures nouvelles constatées. – CAA Lyon, 2^e ch., 5 janv. 2012, n° 09LY02206, préc., concernant des travaux de ravalement, de toiture, et d'assainissement, qui ont indivisiblement concouru à une opération d'ensemble de reconstruction. – CAA Lyon, 5^e ch., 6 oct. 2011, n° 10LY01944, préc., concernant des travaux complémentaires de l'opération de construction initiale.

Il peut en aller de même de dépenses **d'amélioration** jugées non dissociables de **travaux de reconstruction** ¹¹³. À ce titre, il est rappelé, par la jurisprudence administrative, l'impossibilité de procéder à une dissociation parmi les travaux, en raison de la nature, de l'ampleur, de la finalité et de l'**imbrication de travaux** de construction et d'amélioration, **en l'absence de factures** permettant cette dissociation ¹¹⁴. Cela étant, il a pu être jugé que des travaux **d'amélioration** pouvaient s'avérer également indissociables de travaux **d'agrandissement** ¹¹⁵.

En outre, il est souvent jugé que des dépenses **d'entretien, de réparation et d'amélioration** s'avèrent indissociables des travaux de reconstruction de l'édifice ¹¹⁶. Il en est de même des dépenses **d'entretien, de réparation et d'amélioration** du lot du contribuable, analysées comme indissociables des travaux de reconstruction de l'édifice ¹¹⁷.

Certaines juridictions recourent à la notion de travaux **non dissociables techniquement et fonctionnellement**, par rapport aux travaux non déductibles de construction et/ou d'agrandissement, tant au niveau du lot du contribuable, qu'au niveau de l'immeuble pris dans son entier.

Ainsi, il a pu être jugé **au niveau du lot** que « les travaux entrepris dans l'appartement du contribuable, à l'occasion de l'opération ne sont pas techniquement et fonctionnellement dissociables des travaux de reconstruction de l'immeuble » ¹¹⁸. Il a également été jugé, cette fois **au niveau de l'immeuble**, que les travaux **d'entretien, de réparation et d'amélioration**, tels que, notamment, la réfection de la toiture, de la façade, des canalisations, de l'installation électrique et des planchers, s'avéraient **non dissociables techniquement et fonctionnellement** des travaux non déductibles de construction et/ou d'agrandissement effectués, par ailleurs, sur l'immeuble ¹¹⁹.

À l'inverse, des **travaux confortatifs** ayant peu affectés le gros œuvre sont jugés dissociables de travaux d'agrandissement ¹²⁰.

B. - Les dépenses autres que de travaux

24 - À ce propos, la jurisprudence analysée est intervenue au titre des frais d'administration et de gestion (1°), des intérêts d'emprunt (2°), des impôts (3°), des indemnités d'assurance (4°) et des indemnités d'éviction (5°).

1° Les frais d'administration et de gestion

25 - Il est rappelé par le juge administratif, sur le fondement de l'article 31, I, 1°, *a* du CGI, que la déductibilité des **frais de gérance** s'avère subordonnée à la démonstration de leur **réalité** ¹²¹. De même, il a été jugé, sur le fondement de l'article 31 du CGI, que cette déduction doit intervenir pour des montants exprimés **hors taxes** ¹²².

2° Les intérêts d'emprunt

26 - À ce titre, il est rappelé par la jurisprudence, sur le fondement de l'article 31, I, 1°, *d* du CGI, que seuls les intérêts des dettes contractées pour l'acquisition d'immeubles destinés à **procurer des revenus fonciers** sont déductibles du revenu brut foncier ¹²³.

En outre, il a été jugé par le Conseil d'État, par interprétation stricte de l'article précité, que, dès lors qu'un emprunt a été contracté pour financer l'**acquisition d'un immeuble en vue de sa relocation en totalité**, l'Administration ne saurait procéder à une « **proratisation** » des intérêts admis en déduction, en fonction de la **fraction de la surface de l'immeuble loué** à la date de souscription du prêt : « Il résulte des dispositions de l'article 31, I, 1°, *d* du CGI, que sont déductibles les intérêts d'une dette contractée en vue de l'acquisition d'un immeuble destiné à la location ; qu'en limitant la déductibilité des intérêts des emprunts contractés en 1996 et 1997 pour l'acquisition d'un immeuble au prorata de la superficie de cet immeuble effectivement louée à la date à laquelle l'emprunt a été contracté, alors que l'acquisition a été faite **en vue de sa relocation en totalité**, la cour administrative d'appel a commis une erreur de droit » ¹²⁴.

L'existence des intérêts d'emprunt déduits, tout comme de l'emprunt, doit être démontrée par la production de document ¹²⁵, de

113. CAA Lyon, 5^e ch., 29 janv. 2013, n° 12LY00919, *préc.* – CAA Nantes, 1^{re} ch., 13 déc. 2012, n° 11NT02716, *préc.*, concernant la création de trois logements dans une ancienne boulangerie. – CAA Paris, 9^e ch., 14 juin 2012, n° 12PA00722, *préc.*, concernant une ancienne abbaye. – CAA Paris, 9^e ch., 29 mars 2012, n° 10PA04574, *préc.*, *idem.* – CAA Lyon, 2^e ch., 13 mars 2012, n° 10LY02267, *préc.*, en l'absence d'éléments justificatifs précis, les travaux formant un tout indissociable au regard de leur nature, leur ampleur et leur finalité. – CAA Versailles, 1^{re} ch., 29 nov. 2011, n° 10VE03569, *préc.*, concernant des travaux de modifications des ouvertures, préliminaire indispensable à l'opération de reconstruction. – CAA Paris, 5^e ch., 10 nov. 2011, n° 10PA00362, *préc.*, concernant des travaux d'agrandissement de fenêtres. – CAA Bordeaux, 3^e ch., 30 juin 2011, n° 10BX02294, *préc.*, concernant des factures ne permettant pas la dissociation par nature ou par prorata. – CAA Bordeaux, 4^e ch., 1^{er} juin 2011, n° 10BX01842, *préc.*

114. CAA Lyon, 2^e ch., 24 avr. 2012, n° 11LY00271 et n° 11LY00264, *préc.*, concernant une opération portant sur cinq immeubles.

115. CAA Lyon, 5^e ch., 1^{er} mars 2012, n° 11LY01205, *préc.* – CAA Lyon, 5^e ch., 6 oct. 2011, n° 10LY02923, *préc.*, concernant des travaux relatifs à un même appartement. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 févr. 2011, n° 09NT01866, *préc.*, en l'absence de preuve apportée de la dissociation.

116. CAA Bordeaux, 3^e ch., 27 nov. 2012, n° 11BX01085, *préc.*, concernant la réfection des installations électriques, sanitaires et de chauffage ainsi que les travaux de menuiserie, de plâtrerie, de peinture et de revêtement de sols. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 26 juill. 2012, n° 11NT02499, *préc.* – CAA Marseille, 3^e ch., 15 juin 2012, n° 09MA03069, *préc.* – CAA Lyon, 5^e ch., 26 avr. 2012, n° 11LY02191 et n° 11LY02034, *préc.* – CAA Paris, 2^e ch., 13 avr. 2012, n° 10PA05930, *préc.*, concernant l'absence d'individualisation des travaux au niveau des appels de fonds. – CAA Lyon, 2^e ch., 13 déc. 2011, n° 10LY01864, *préc.*, concernant la transformation d'un atelier de cycles en logement.

117. CAA Douai, 2^e ch., 20 nov. 2012, n° 11DA01448, *préc.*

118. CAA Nancy, 2^e ch., 21 juin 2012, n° 10NC01870, *préc.* – CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 10NT02500, *préc.* – CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 11NT00827, *préc.* – CAA Nantes, 1^{re} ch., 1^{er} déc. 2011, n° 11NT01591 et n° 11NT00076, *préc.*, en l'absence d'éléments permettant de justifier la consistance des travaux sur les parties communes et privatives.

119. CAA Nantes, 1^{re} ch., 4 avr. 2013, n° 12NT01394, n° 12NT01395 et n° 12NT01397, *préc.*, concernant un contribuable qui ne produit ni le détail, ni les factures des travaux déduits. – CAA Bordeaux, 4^e ch., 16 mai 2012, n° 11BX00213 et n° 11BX00270, *préc.* – CAA Bordeaux, 4^e ch., 16 mai

2012, n° 11BX00212, *préc.* – CAA Nantes, 1^{re} ch., 22 mars 2012, n° 11NT00935, *préc.* – CAA Versailles, 3^e ch., 13 déc. 2011, n° 10VE02056, *préc.*, en l'absence d'éléments fournis permettant d'établir la part de ces travaux dans le montant global de l'opération d'agrandissement. – CAA Lyon, 5^e ch., 6 oct. 2011, n° 10LY00999, *préc.*, concernant des travaux intégrés dans le cadre d'une opération globale. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 09NT01600, *préc.*, au regard des factures produites. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 févr. 2011, n° 10NT00292, *préc.*, en l'absence de démonstration.

120. CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 mars 2011, n° 10NT00867, *préc.*

121. CAA Nantes, 1^{re} ch., 23 févr. 2012, n° 11NT00909, *préc.*, concernant l'absence de démonstration de la réalité de sommes versées à un cabinet de gestion.

122. CAA Marseille, 3^e ch., 30 nov. 2012, n° 10MA01206 et n° 10MA01207. – V. en sens inverse, BOI-RFPI-BASE-20-10, § 290, 12 sept. 2012.

123. CAA Versailles, 6^e ch., 6 déc. 2012, n° 10VE03108, concernant la non-déduction des intérêts d'un emprunt au titre d'un bien locatif, distinct de celui non locatif au titre duquel ils ont été contractés. – CAA Bordeaux, 4^e ch., 8 nov. 2012, n° 11BX0062, concernant la non-déduction d'intérêts d'emprunt au titre d'immeubles non loués, occupés par des membres de la famille. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 28 juin 2012, n° 11NT01541, concernant des biens non loués, objet d'une donation ou vendus.

124. CE, 10^e ss-sect., 28 déc. 2012, n° 331404 et n° 331405.

125. CAA Paris, 7^e ch., 22 juin 2012, n° 11PA02659, *préc.*

même que tout élément de nature à établir l'identité du bénéficiaire du prêt¹²⁶.

Sur le fondement des dispositions précitées, qui ont un **caractère limitatif**, seuls peuvent être admis en déduction les intérêts d'emprunt des dettes directement engagées pour les finalités qu'elles prévoient, à l'exclusion des intérêts des sommes empruntées pour un autre objet¹²⁷. Il appartient au contribuable, qui entend déduire les intérêts d'emprunt qu'il a contracté, d'établir un **lien** entre le montant et l'objet de l'emprunt contracté et l'affectation des sommes empruntées à la réalisation des fins énumérées par ces dispositions¹²⁸.

Cela étant, les **intérêts de retard** dus par les emprunteurs, qui n'ont pas **honoré leur échéance de paiement**, ne sont pas au nombre des sommes dont la déduction est autorisée par les dispositions du 1^o du I de l'article 31 du CGI. La circonstance que le retard à rembourser l'emprunt serait dû au non-paiement des loyers par le locataire est inopérante¹²⁹. De même, les **intérêts de retard judiciaire** au profit d'un l'organisme prêteur pour défaut de versement, concernant un prêt bancaire contracté pour l'acquisition de parts d'une SCI, ne sont pas directement engagés pour la conservation, l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés et ne peuvent, dès lors, être regardés comme ouvrant droit à déduction¹³⁰. Il en est de même des intérêts résultant d'une **ligne de découvert bancaire** non destinée directement au financement de l'acquisition d'un immeuble¹³¹. Dans le cadre d'un contrat de **rente viagère**, les arrérages versés par le débit rentier ne sont pas assimilables à des intérêts d'emprunt déductibles¹³². Les intérêts des emprunts contractés pour financer l'acquisition de **parts sociales de groupement forestiers** ne sont pas déductibles, dès lors qu'ils sont, de fait, destinés à l'acquisition de terrains forestiers¹³³.

En sens inverse, les intérêts des emprunts affectés au **remboursement d'avances en compte courants d'associés** s'avèrent déductibles¹³⁴.

Dans l'hypothèse de **renégociation et de globalisation d'un emprunt** avec d'autres prêts, dans le cadre d'un nouvel emprunt, il y a lieu d'admettre en déduction les intérêts du nouvel emprunt, à hauteur de la fraction du **capital restant dû de l'emprunt initial** dans le total du nouvel emprunt¹³⁵.

La Haute juridiction est, en outre, venue préciser strictement la condition de **continuité de l'objet de l'endettement**, dans le cadre d'un **emprunt substitutif** : « lorsque le contribuable contracte un emprunt en vue du remboursement d'un emprunt antérieur dont les intérêts ont été admis en déduction en application des dispositions précitées, la déduction des intérêts versés au titre du nouvel emprunt n'est admise qu'à la condition qu'il y ait, entre l'emprunt initial et le nouvel emprunt, une continuité de l'objet de l'endettement ; que

cette condition doit être regardée comme satisfaite si, **dès la mise à disposition** des fonds correspondants, le produit du nouvel emprunt est utilisé **dans son intégralité** par le contribuable pour **rembourser l'emprunt antérieur** et désintéresser ainsi le créancier initial ; il en va également ainsi, alors même que le nouvel emprunt, dont le **montant est inférieur** à celui des sommes restant à rembourser au titre de l'emprunt initial, n'opère qu'un **remboursement partiel de l'emprunt initial**, dont une partie se poursuit et fait ultérieurement l'objet d'un rééchelonnement »¹³⁶.

3° Les impôts

27 - Sur cette question, il convient de noter que, sur le fondement de l'article 31, I, 1^o, c du CGI, la **taxe d'enlèvement des ordures ménagères récupérée** sur le locataire s'avère exclue des charges foncières du propriétaire¹³⁷, tout comme la **taxe foncière** dont le paiement par le propriétaire n'est pas prouvé¹³⁸, au même titre que l'**indemnité compensatrice de taxe foncière** versée au vendeur par l'acheteur (une SCI) n'est pas déductible¹³⁹.

4° Les indemnités d'assurance

28 - Il est rappelé par la jurisprudence que, sur le fondement de l'article 29 du CGI, les indemnités d'assurance visant à **compenser des charges déductibles**, au sens de l'article 31 du CGI, doivent être comprises dans le revenu foncier brut. Dès lors, une indemnité d'assurance consécutive à un **dégât des eaux** subi par un château, correspondant à des travaux déductibles de simple remise en état des couvertures et des toitures du bâtiment, doit être **réintégrée** dans les revenus bruts fonciers¹⁴⁰.

En revanche, si elles correspondent à des **travaux** de construction ou de reconstruction **non déductibles**, ces indemnités n'ont pas à être déclarées dans la base des revenus bruts fonciers. Ainsi, une indemnité d'assurance allouée, consécutivement à l'**important incendie** d'un bâtiment, destinée à compenser des travaux non déductibles de reconstruction, **n'a pas à être déclarée** dans la base des revenus bruts fonciers¹⁴¹.

5° Les indemnités d'éviction

29 - Il a été jugé par le Conseil d'État¹⁴² que des sommes, correspondant au paiement d'une indemnité d'éviction, « pouvaient être déduites des résultats imposables d'une société, par application des dispositions du 1 de l'article 13 du CGI, sans qu'y fasse obstacle la circonstance que l'immeuble n'a été reloué que quatre ans plus tard, après la réalisation d'importants travaux d'amélioration ». En l'espèce, une SCI, après avoir **résilié un bail commercial**, en 1995, moyennant le paiement d'une indemnité d'éviction de 1 300 000 F, avait immédiatement conclu un bail commercial précaire, portant sur une surface moindre, pour un loyer supérieur. En 1996, elle avait acquis l'immeuble voisin puis, après avoir effectué, en 1998, d'importants travaux sur les deux immeubles, les avait **donnés en location** en 1999, pour **des loyers environ quatre fois supérieurs** à ceux qu'ils rapportaient auparavant.

Ce faisant, cet arrêt s'inscrit dans la continuité de l'existant, tant jurisprudentiel¹⁴³, fruit d'une intéressante évolution en quatre

126. CAA Nantes, 1^{re} ch., 23 févr. 2012, n° 11NT00909, *préc.*, concernant un emprunt accordé à une SCI et non pas à ses associés.

127. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 1^{er} févr. 2012, n° 336469, M. et M^{me} Camu : Dr. fisc. 2012, n° 15, *comm.* 253, *concl.* N. Escaut, note P.-Y. Di Malta ; BDCF 4/2012, n° 45, *concl.* N. Escaut. — CAA Paris, 2^e ch., 11 mai 2011, n° 09PA00963, n° 09PA00964 et n° 09PA00965, Jabbari : JurisData n° 2011-016543.

128. CAA Paris, 5^e ch., 28 avr. 2011, n° 09PA04870, concernant le défaut de démonstration de la finalité du prêt, en l'absence de production du **contrat de prêt** et de l'**échéancier de remboursement**.

129. CAA Nantes, 1^{re} ch., 23 févr. 2012, n° 11NT00909, *préc.*

130. CAA Marseille, 3^e ch., 28 juin 2012, n° 09MA04262.

131. CAA Bordeaux, 3^e ch., 12 juin 2012, n° 11BX00019, *préc.*

132. CAA Paris, 7^e ch., 10 juin 2011, n° 09PA04952.

133. CAA Bordeaux, 4^e ch., 19 juill. 2012, n° 11BX00903.

134. CAA Paris, 2^e ch., 11 mai 2011, n° 09PA00963, n° 09PA00964 et n° 09PA00965, Jabbari, *préc.*

135. CAA Versailles, 7^e ch., 22 nov. 2012, n° 11VE01581, soit en l'espèce, 11,74 % du capital total après renégociation.

136. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 1^{er} févr. 2012, n° 336469, M. et M^{me} Camu, *préc.*

137. CAA Nantes, 1^{re} ch., 23 févr. 2012, n° 11NT00909, *préc.*

138. CAA Marseille, 3^e ch., 30 juin 2011, n° 08MA02943.

139. CAA Marseille, 3^e ch., 15 déc. 2011, n° 09MA01147, *préc.*

140. CAA Versailles, 1^{re} ch., 13 sept. 2011, n° 10VE01930.

141. CAA Lyon, 2^e ch., 28 août 2012, n° 11LY00555, *préc.*

142. CE, 10^e ss-sect., 28 déc. 2012, n° 331404 et n° 331405.

143. Par ex., CE, 3^e et 8^e ss-sect., 8 juill. 2005, n° 253291, Delon : JurisData n° 2005-080760 ; Dr. fisc. 2006, n° 20, *comm.* 393, note EG ; RJF 11/2005,

phases¹⁴⁴, que doctrinal¹⁴⁵, dès lors que l'indemnité d'éviction versée par le propriétaire est admise en déduction des recettes brutes, sur le fondement de l'article 13, 1° du CGI, lorsqu'elle est considérée comme une charge « engagée en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu », ce qui s'avère être le cas d'une indemnité d'éviction versée en vue de libérer les locaux, dans l'optique d'une « **relocation dans des conditions plus favorables** » (perception d'un meilleur loyer), contrairement à celui, non avéré en l'espèce, d'une indemnité destinée à permettre « l'accroissement du capital immobilier du bailleur ».

Cet arrêt de préciser « qu'il y a lieu de tenir compte des circonstances de l'espèce » et que « lorsque le bailleur est une personne morale, fut-elle une SCI, le but en vue duquel l'indemnité litigieuse a été versée est celui poursuivi par cette personne morale et non celui poursuivi par ses associés ».

En revanche, l'indemnité d'éviction n'est pas déductible, dès lors qu'elle est réglée comme **complément de prix de vente** par l'acquéreur du bien, dépourvu de la qualité de bailleur¹⁴⁶ ou qu'elle a pour finalité la mise en **vente du bien**¹⁴⁷. L'indemnité d'éviction, d'origine contractuelle ou juridictionnelle, n'est déductible qu'au titre de l'**année de son paiement**¹⁴⁸.

C. - Les dépenses dans le cadre des régimes spéciaux de déduction

30 - À ce propos, s'inscrivent au cœur de l'actualité jurisprudentielle, les régimes d'amortissement Périssol (1°), Besson (2°) et Robien (3°), au même titre que le régime monument historique (4°).

1° L'amortissement Périssol

31 - Sur cette question, la jurisprudence administrative abonde, sur le fondement de l'article 31, I, 1°, f du CGI, de cas de redressements encourus par le contribuable, pour différents motifs.

Le **bien étranger au champ d'application** du dispositif fiscal en constitue une première illustration¹⁴⁹. L'absence de souscription, par le propriétaire, de l'**option irrévocable au titre de l'amortissement**, dans la déclaration de revenu de l'année d'achèvement de l'immeuble, dont la **preuve** incombe au contribuable, en est une autre illustration¹⁵⁰, au même titre que l'omission des **formalités fiscales relatives aux SCI**¹⁵¹.

Le non-respect de l'**engagement de location de neuf ans** s'avère être un motif de déchéance du droit à l'amortissement, en raison soit

de l'**absence de mise en location**¹⁵², soit de l'**occupation ponctuelle du bien par le propriétaire**¹⁵³, soit de la **cession prématurée du bien**¹⁵⁴. Il en va de même dans l'hypothèse de **cessation prématurée de la location**, pour cause de **mise en vente du bien**, au motif d'un **licenciement**, apprécié au cas par cas, n'ayant toutefois pas rendu la vente inévitable¹⁵⁵.

Les **difficultés financières** rencontrées par le propriétaire, pour le remboursement des échéances du prêt contracté en vue de l'acquisition d'un appartement, ne sont pas au nombre des circonstances pouvant faire obstacle à la majoration des revenus fonciers, dès lors qu'elles ont conduit à la revente prématurée de ce bien¹⁵⁶.

En revanche, la circonstance qu'un **logement** soit **resté vacant** pendant une longue période n'est pas, à elle seule, de nature à faire regarder un contribuable comme n'ayant pas respecté l'engagement de location qu'il avait souscrit, dès lors qu'il établit, par les pièces qu'il produit, avoir accompli les **diligences nécessaires** pour que son logement soit rapidement reloué après le départ de son locataire¹⁵⁷. En outre, une interruption de location s'avère dépourvue de conséquences, dans l'hypothèse du versement d'une **indemnité d'occupation** par le fils de l'ancienne locataire et du respect des diligences locatives¹⁵⁸.

2° L'amortissement Besson

32 - Sur ce thème, la jurisprudence administrative s'illustre, sur le fondement de l'article 31, I, 1°, g du CGI, de cas de déchéance du bénéfice de l'amortissement, au motif, de location au-delà du montant du **plafond de loyer** autorisé¹⁵⁹, du défaut de production de l'**engagement écrit de louer** le logement meublé pendant au moins six mois¹⁶⁰ ou encore en raison de l'**absence d'exercice de l'option** sur l'imprimé 2044 EB, comportant l'engagement de location, la régularisation a posteriori en étant impossible et un tel refus opposé par l'administration fiscale n'étant pas discriminatoire, au sens de

n° 1194 ; BDCF 11/05, concl. E. Glaser ; AJDI 2006, p.478, note J.-P. Maublanc. – CE, 9^e ss-sect., 30 mai 2011, n° 329952.

144. V. JCl. *Fiscal Impôts directs Traité*, Fasc. 84-12, P.-Y. Di Malta.

145. Instr. 28 févr. 2005 : BOI 5 D-4-05, § 16 ; Dr. fisc. 2005, n° 11, instr. 13309. – Instr. 23 mars 2007 : BOI 5 D-2-07, fiche 8, § 58. – BOI-RFPI-BASE-20-20, § 1 et 10, 12 sept. 2012.

146. CAA Bordeaux, 4^e ch., 30 juin 2011, n° 10BX00205.

147. CAA Nantes, 1^{re} ch., 26 juill. 2012, n° 11NT02240.

148. CAA Nantes, 1^{re} ch., 28 juin 2012, n° 11NT01541, préc.

149. CE, 9^e ss-sect., 18 juin 2012, n° 335630 et CAA Nancy, 2^e ch., 15 mars 2012, n° 10NC01850, concernant, dans le droit fil de la jurisprudence antérieure (CE, 9^e et 10^e ss-sect., 30 déc. 2010, n° 314086, M. et M^{me} Guillotin : *Juris-Data* n° 2010-026549 ; Dr. fisc. 2011, n° 13, comm. 284, concl. P. Collin, note P.-Y. Di Malta ; RJF 5/2011, n° 584), la transformation d'un grenier et la redistribution des surfaces affectées à l'habitation, opérations étrangères à la notion de construction d'un logement neuf. – CAA Lyon, 5^e ch., 28 juin 2011, n° 09LY00664, concernant un bien hérité avant 1996. – V. sur toutes ces questions JCl. *Fiscal Impôts directs Traité*, Fasc. 84-15, P.-Y. Di Malta.

150. CAA Marseille, 7^e ch., 13 nov. 2012, n° 10MA03266. – CAA Versailles, 6^e ch., 16 févr. 2012, n° 10VE04076.

151. CAA Lyon, 2^e ch., 28 oct. 2011, n° 10LY01928, concernant l'absence de la déclaration de revenus dans le délai légal, l'absence des attestations annuelles des articles 1 D, III et 1 C, annexe II au CGI et l'absence de l'engagement personnel de conservation des titres.

152. CAA Lyon, 2^e ch., 13 juill. 2012, n° 11LY01091, concernant une absence de location prouvée dans les douze mois de l'achèvement des travaux.

153. CAA Douai, 3^e ch., 27 janv. 2011, n° 10DA00047, concernant un bail commercial d'une durée de onze ans conclu sur un logement acquis dans une résidence classée de tourisme, prévoyant une possibilité d'occupation saisonnière par le propriétaire, sans que ne soit apportée la preuve d'un prix payé par lui, au titre de cette location (règle des 75 %).

154. CAA Lyon, 2^e ch., 5 janv. 2012, n° 10LY01764, concernant l'absence de démonstration de l'invalidité du propriétaire, à l'origine de cette cession. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 17 févr. 2011, n° 10NT00292, préc., concernant la cession de deux appartements moins de neuf mois après leur acquisition, en l'absence de démonstration de l'existence de circonstances alléguées, indépendantes de la volonté du propriétaire.

155. CAA Marseille, 4^e ch., 13 mars 2012, n° 08MA04551, concernant un propriétaire licencié, ayant retrouvé du travail à la date de cession du bien. – CAA Bordeaux, 5^e ch., 6 mars 2012, n° 10BX02904, concernant un propriétaire licencié, ayant retrouvé du travail et bénéficiant des ressources nécessaires au remboursement d'un emprunt. – CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 11NT00430, concernant un licenciement intervenu un an avant la cession du bien.

156. CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 11NT00430, préc.

157. CAA Nancy, 2^e ch., 31 mai 2012, n° 11NC00159, concernant une interruption de location pendant plus d'un an, assortie de diligences locatives suffisantes (panneau publicitaire, nombreuses visites infructueuses, montant du loyer non dissuasif). – CAA Nantes, 1^{re} ch., 27 oct. 2011, n° 10NT01851, concernant une interruption de location pendant deux ans, assortie de diligences locatives insuffisantes.

158. CAA Nancy, 2^e ch., 1^{er} juin 2011, n° 10NC00633.

159. CAA Marseille, 3^e ch., 14 déc. 2012, n° 10MA00985, préc. – CAA Nancy, 2^e ch., 2 août 2012, n° 11NC00587. – CAA Nancy, 2^e ch., 31 mai 2012, n° 10NC01215.

160. CAA Bordeaux, 4^e ch., 1^{er} juin 2011, n° 10BX01842, préc.

l'article 14 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales ¹⁶¹.

3° L'amortissement Robien

33 - À ce propos, quelques rares décisions administratives d'appel, rendues sur le fondement de l'article 31, I, 1°, h du CGI, exclues l'application du dispositif Robien, d'une part, lorsque les logements concernés ont été loués antérieurement à leur acquisition par les contribuables, qui n'en étaient, par conséquent, pas **personnellement propriétaires** à cette date ¹⁶², d'autre part, dès lors que la **mise en location** du bien est intervenue **tardivement**, soit postérieurement à l'expiration du délai de douze mois à compter de l'achèvement des travaux, au motif d'un prétendu cas de force majeure ¹⁶³. En outre, l'**option** pour ce dispositif étant **irrévocable**, le contribuable ne saurait, ultérieurement, prétendre vouloir opter pour le régime d'amortissement Besson neuf ¹⁶⁴.

4° Le régime monument historique

34 - À ce titre, il incombe au contribuable de **justifier** que les travaux litigieux remplissent les conditions posées par l'article 156 du CGI, pour que leur coût soit admis en déduction du revenu global, en tant que déficit foncier ¹⁶⁵.

Il est rappelé, à ce propos, sur le fondement des articles 31 et 156, I, 3° ou 156, II, 1° *ter* du CGI, la non-déductibilité et l'absence d'imputation déficitaire des travaux de **reconstruction et agrandissement** afférents à un monument historique ¹⁶⁶, comme des travaux dont la **preuve** de l'existence, de la nature, de la charge financière ou de la localisation n'est pas démontrée, par le biais de **factures ou de descriptifs de travaux** ¹⁶⁷, tout comme des travaux dont la **réalisation** s'avère **antérieure** à l'acquisition du bien ¹⁶⁸.

À l'inverse, « les travaux de restauration ou de réfection exécutés sur un immeuble inscrit à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques (ISMH) peuvent être regardés comme constituant des travaux de réparation et d'entretien, déductibles des revenus fonciers, s'ils ont pour objet de **restituer à l'édifice son état d'origine** » ¹⁶⁹.

S'avèrent déductibles des dépenses de **chauffage**, engagées afin de réguler l'hygrométrie d'un ancien presbytère inscrit, contrairement à des frais d'entretien du parc et des **jardins**, en l'absence de **factures** de nature à en démontrer la nature et en dépit d'un courrier produit par l'ABF ¹⁷⁰.

En outre, s'avèrent **déductibles** « 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 » ¹⁷¹.

La **réponse ministérielle Klifa** demeure inapplicable aux situations suivantes : l'hypothèse de conservation du bien en jouissance ¹⁷², la présence de travaux non déductibles ¹⁷³, le classement de l'édifice au titre d'une seule façade, révélateur d'une absence de volonté de protection de l'ensemble architectural ¹⁷⁴.

Le contribuable encourt la déchéance de l'avantage fiscal, sur le fondement de l'article 156, II, 1° *ter* du CGI et des articles 41 E à 41 J de l'annexe III au CGI, en l'absence de démonstration de l'**ouverture au public** du monument historique **conservé en jouissance** par son propriétaire ¹⁷⁵. Dans la même hypothèse, s'avère dépourvue de conséquence pénalisante l'absence de souscription, par le contribuable, des **formalités des articles 17 quater et quinquies de l'annexe IV au CGI**, dès lors que les arrêtés dont procèdent ces textes ne peuvent légalement prescrire ces obligations sous peine de déchéance de l'avantage fiscal ¹⁷⁶.

De plus, il a été jugé que le **principe de confiance légitime**, qui fait partie des principes généraux du droit de l'Union européenne, ne trouve à s'appliquer dans l'ordre juridique interne que dans le cas où la situation juridique dont a à connaître le juge administratif français est régie par le droit de l'UE. Les conditions de déduction des charges foncières, ne relevant pas de ce droit, le contribuable n'est pas fondé à soutenir, qu'en vertu de ce principe, il pouvait raisonnablement se fier à des courriers, à lui adressés par l'**architecte des bâtiments de France, la direction régionale des affaires culturelles ou la préfecture de région** ¹⁷⁷.

Enfin, le Conseil d'État est venu préciser le dispositif fiscal applicable aux immeubles à caractère historique ou artistique particulier ¹⁷⁸.

Conclusion

35 - L'examen du panorama jurisprudentiel 2011-2012 en revenus fonciers conduit à devoir constater, outre une densification et diversification du contentieux au niveau des juridictions d'appel, la relative méconnaissance des règles, tant de preuve, de fond que de forme, de la part de certains contribuables et professionnels du secteur, à l'origine de redressements substantiels, dans le cadre de décisions devenues souvent à charge.

161. CAA Nantes, 1^{re} ch., 31 mai 2011, n° 10NT01132.

162. CAA Lyon, 2^e ch., 13 juill. 2012, n° 11LY01870.

163. CAA Bordeaux, 3^e ch., 7 juin 2011, n° 10BX00827.

164. CAA Bordeaux, 3^e ch., 7 juin 2011, n° 10BX00827, *préc.*

165. CE, 8^e et 3^e ss-sect., 8 juin 2011, n° 311580, M. Morel : Dr. fisc. 2011, n° 29, *comm.* 431, in fine.

166. CAA Nantes, 1^{re} ch., 4 avr. 2013, n° 12NT01394, n° 12NT01395 et n° 12NT01397, *préc.* - CAA Bordeaux, 3^e ch., 27 nov. 2012, n° 11BX01085, *préc.* - CAA Douai, 2^e ch., 20 nov. 2012, n° 11DA01448, *préc.* - CAA Nancy, 2^e ch., 2 août 2012, n° 11NC00234, *préc.* - CAA Nantes, 1^{re} ch., 26 juill. 2012, n° 11NT02499, *préc.* - CAA Nancy, 2^e ch., 21 juin 2012, n° 10NC01870, *préc.* - CAA Marseille, 3^e ch., 15 juin 2012, n° 09MA03069, *préc.* - CAA Versailles, 6^e ch., 22 sept. 2011, n° 10VE00748, *préc.* - CAA Versailles, 3^e ch., 5 avr. 2011, n° 08VE02554, *préc.*

167. CAA Bordeaux, 3^e ch., 27 nov. 2012, n° 11BX01085, *préc.* - CAA Bordeaux, 2^e ch., 10 juill. 2012, n° 11BX00136, *préc.* - CAA Nantes, 1^{re} ch., 3 mars 2011, n° 10NT00293, *préc.* - CAA Bordeaux, 5^e ch., 24 janv. 2011, n° 09BX01317.

168. CAA Bordeaux, 2^e ch., 24 juill. 2012, n° 11BX01048, *préc.*

169. CAA Douai, 2^e ch., 20 nov. 2012, n° 11DA01448, *préc.*

170. CAA Paris, 5^e ch., 21 mars 2013, n° 11PA02975, *préc.*

171. CAA Paris, 9^e ch., 31 juill. 2012, n° 10PA05752, *préc.*, concernant un réaménagement intérieur total des cellules monastiques et des combles d'un monastère, afin d'y réaliser des appartements, certains en duplex et triplex, des escaliers intérieurs à ces appartements étant installés. - CAA Douai, 3^e ch., 14 juin 2012, n° 11DA00282, *préc.*, concernant d'importants réaménagements internes réalisés sur un ancien couvent, « en retrouvant ainsi, le plus souvent, un état antérieur du bâtiment ». - CAA Lyon, 5^e ch., 12 avr. 2012, n° 11LY00047, *préc.*, concernant des travaux d'amélioration qui ont consisté à aménager dix-huit appartements dans un ancien hôtel, sans altération significative du gros œuvre de l'immeuble, dont la structure et le volume général ont été conservés.

172. CAA Nancy, 2^e ch., 2 août 2012, n° 11NC00234, *préc.*

173. CAA Nancy, 2^e ch., 21 juin 2012, n° 10NC01870, *préc.* - CAA Marseille, 3^e ch., 15 juin 2012, n° 09MA03069, *préc.* - CAA Versailles, 6^e ch., 22 sept. 2011, n° 10VE00748, *préc.*

174. CAA Bordeaux, 5^e ch., 24 janv. 2011, n° 09BX01317, *préc.*

175. CAA Bordeaux, 3^e ch., 27 nov. 2012, n° 11BX01085, *préc.*

176. CAA Paris, 7^e ch., 7 déc. 2012, n° 11PA02625, *préc.*, dans le même sens que CE, 10^e et 9^e ss-sect., 24 janv. 2011, n° 308519, *min. c/ M. Mourins d'Arfeuille* : JurisData n° 2011-000838 ; Dr. fisc. 2011, n° 27-28, *comm.* 411, *note* P.-Y. Di Malta.

177. CAA Nantes, 1^{re} ch., 2 févr. 2012, n° 10NT02500, *préc.* - CAA Nantes, 1^{re} ch., 4 avr. 2013, n° 12NT01394, n° 12NT01395 et n° 12NT01397, *préc.*

178. CE, 10^e et 9^e ss-sect., 21 oct. 2011, n° 323095, *min. c/ M. et M^{me} Tyrakowski* : Dr. fisc. 2012, n° 3, *comm.* 60, *note* P.-Y. Di Malta.

Corrélativement, doit être notée une rigoureuse tendance de l'administration fiscale, suivie en cela par le juge de l'impôt, à fonder des redressements sur les fondamentaux de la matière, que sont la réalité, la justification, le paiement et la nature de la dépense dont la déduction est demandée, confortés comme autant de préalables indispensables et incontournables à la déductibilité des charges foncières.

Cela étant et à l'exception de la jurisprudence favorable au contribuable, afférente aux travaux d'aménagement intérieur, un certain

durcissement semble se faire jour, pour ce qui concerne les opérations de réhabilitation immobilières, par le recours fréquent à une analyse multifactorielle, excluant souvent toute possibilité de déduction et de dissociation en matière de travaux, faute pour le contribuable de satisfaire à l'impératif de production de justificatifs, adéquats et suffisamment probants.

MOTS-CLÉS : *Revenus fonciers - Synthèse de la jurisprudence 2011-2012*