

## COUR ADMINISTRATIVE D'APPEL DE LYON

N° 08LY00786

Inédit au recueil Lebon

**2ème chambre - formation à 3**

M. CHANEL, président  
M. François POURNY, rapporteur  
M. GIMÉNEZ, commissaire du gouvernement  
CESIS AVOCATS, avocat

lecture du mardi 25 mai 2010

### REPUBLIQUE FRANCAISE AU NOM DU PEUPLE FRANCAIS

Vu la requête, enregistrée le 4 avril 2008 au greffe de la Cour, présentée pour M. Noël A, ... ;

M. A demande à la Cour :

1°) d'annuler le jugement n° 060669 du 22 janvier 2008 par lequel le Tribunal administratif de Clermont-Ferrand a rejeté sa demande tendant à la décharge des impositions supplémentaires auxquelles il a été assujetti, au titre des années 2001 et 2002, à raison de redressements afférents à ses revenus fonciers des années 1999 à 2002 ;

2°) de prononcer la décharge demandée ;

3°) de mettre à la charge de l'Etat une somme de 3 000 euros au titre de l'article L. 761-1 du code de justice administrative ;

Il soutient :

- en ce qui concerne les frais de déplacement d'un salarié pour l'exécution de travaux, que ce ne sont pas des frais de gestion couverts par la déduction forfaitaire de l'article 31 du code général des impôts et qu'ils sont déductibles des revenus fonciers, une réponse ministérielle du 28 décembre 1998 à M. Deprez, député, indiquant que le montant total du coût salarial peut être porté en déduction ; que le Tribunal administratif ne s'est pas prononcé sur la qualification de ces frais et a inversé la charge de la preuve en indiquant qu'il n'était pas établi qu'ils aient été déclarés au titre des frais salariaux ;
  - en ce qui concerne les frais afférents à un immeuble sis à Visignol, sur le territoire de la commune de Saint-Priest-des-Champs, que le retard pris par les travaux ne permet pas de considérer qu'il s'était réservé la jouissance de ce bien ;
  - en ce qui concerne les travaux sur le bâtiment de Paroueix à Pontaugur, qu'il s'agit de travaux d'amélioration, tels que définis dans l'instruction 5 D-2-07 du 23 mars 2007, la circonstance qu'une même facture ait été émise pour deux immeubles n'induisant aucune indivisibilité entre les travaux portant sur la réfection de la construction existante et les travaux portant sur l'agrandissement dudit bâtiment ;
  - en ce qui concerne la déduction des intérêts d'emprunt, qu'elle est justifiée, le tableau d'amortissement de l'emprunt pour 2000 n'ayant été fourni par l'organisme de crédit qu'en 2001 ;
  - en ce qui concerne la répartition d'un déficit foncier entre usufruitier et nu-proprétaire, que l'administration fiscale a pris formellement position sur l'appréciation de la situation de fait qui lui a été décrite et qu'il est fondé à invoquer cette prise de position, postérieure aux opérations de contrôle, sur le fondement des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales ;
- Vu le jugement attaqué ;

Vu le mémoire en défense, enregistré le 3 décembre 2008, présenté par le ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, qui conclut au rejet de la requête ;

Il soutient que les frais d'utilisation d'une camionnette destinée à transporter le matériel et les matériaux nécessaires à des travaux d'entretien et de réparation effectués par les contribuables sur les immeubles leur appartenant entrent dans la catégorie des frais de gestion, ainsi que l'a précisé la réponse Merville du 25 octobre 1993, sans que la réponse Deprez du 23 août 1969, qui ne concerne que les salaires, puisse être utilement invoquée ; que de tels frais déjà compris dans la déduction forfaitaire de 14 % prévue à l'article 31 du code général des impôts ne peuvent pas être réadmis en déduction pour leur montant réel ; que M. A ne justifie pas avoir effectué toutes les diligences nécessaires pour louer l'immeuble situé à Visignol sur le territoire de Saint-Priest-des-Champs et qu'il ne peut donc pas déduire la taxe foncière et les travaux afférents à cet immeuble dont il doit être regardé comme s'étant réservé la jouissance ; que les travaux effectués sur l'immeuble sis rue de Paroueix à Pontaugur sont des travaux d'agrandissement non déductibles, le requérant n'apportant pas la preuve de l'existence de travaux de réfection sur ce bâtiment en 2001, lesquels seraient en tout état de cause indissociables des travaux d'agrandissement réalisés ; que la déduction des intérêts d'emprunts est limitée aux sommes payées au cours de l'année d'imposition et que le tableau d'amortissement joint à la requête concerne un prêt accordé à la SCI Helen et non à la SCI Edern ; que la prise en compte des déficits de la SCI Saumur revient de droit au nu-proprétaire qui, en tant qu'associé, doit répondre des dettes sociales ; que M. A ne pouvait donc imputer sur ses propres revenus une somme de 466 euros correspondant aux 500 parts sociales détenues en nue propriété par sa fille et qu'il n'est pas fondé à se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales d'une prise de position postérieure à l'imposition litigieuse et ne concernant pas sa situation personnelle ;

Vu l'ordonnance en date du 25 août 2009 fixant la clôture d'instruction au 2 octobre 2009, en application des articles R. 613-1 et R. 613-3 du code de justice administrative ;

Vu les autres pièces du dossier ;

Vu le code général des impôts et le livre des procédures fiscales ;

Vu le code de justice administrative ;

Les parties ayant été régulièrement averties du jour de l'audience ;

Après avoir entendu au cours de l'audience publique du 27 avril 2010 :

- le rapport de M. Pourny, premier conseiller ;

- et les conclusions de M. Gimenez, rapporteur public ;

Considérant que, suite à divers redressements afférents à leurs revenus fonciers au titre des années 1999 à 2002, M. et Mme A ont été assujettis à des cotisations supplémentaires de contribution sur les revenus locatifs, au titre des années 2001 et 2002, et à des cotisations supplémentaires d'impôt sur le revenu et de contributions sociales au titre de l'année 2002 ; que M. A conteste le jugement n° 060669 du 22 janvier 2008 par lequel le Tribunal administratif de Clermont-Ferrand a rejeté sa demande tendant à la décharge de ces impositions ;

Sur le bien-fondé des impositions en litige :

En ce qui concerne les frais d'utilisation d'un véhicule :

Considérant qu'aux termes de l'article 31 du code général des impôts, dans ses rédactions successives applicables aux années 1999 à 2002 : I. Les charges de la propriété déductibles pour la détermination du revenu net comprennent : 1° Pour les propriétés urbaines : a) Les dépenses de réparation et d'entretien, les frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges, effectivement supportés par le propriétaire ; (...) e) Une déduction forfaitaire fixée à 14 % des revenus bruts et représentant les frais de gestion, l'assurance (...) et l'amortissement. (...)

Considérant qu'à la différence des frais de déplacement engagés pour la gestion d'un immeuble, qui sont couverts par la déduction forfaitaire prévue au e) des dispositions précitées du I de l'article 31 du code général des impôts, les frais de déplacement engagés pour la réalisation de travaux de réparation et d'entretien sont déductibles, dans la mesure où leur montant est justifié, en tant que dépenses de réparation et d'entretien, sur le fondement des dispositions précitées du a) du même article ;

Considérant que M. A a déduit de ses revenus fonciers, au titre des années 1999 à 2002, des dépenses afférentes à une camionnette Citroën C5 lui appartenant, en soutenant que ce véhicule était utilisé par son employé pour la réalisation de travaux d'entretien ou de réparation sur les différents immeubles dont il était propriétaire, directement ou par l'intermédiaire de sociétés civiles immobilières constituées avec son épouse et ses enfants ; que l'administration fiscale a refusé la déductibilité de ces dépenses au seul motif qu'il s'agissait de frais de gestion inclus dans la déduction forfaitaire susmentionnée ;

Considérant que l'administration fiscale ne conteste pas que la camionnette dont le requérant était propriétaire n'a été utilisée qu'en vue de la réalisation de travaux sur différents immeubles dont les revenus locatifs étaient imposables entre les mains de ce dernier ; qu'elle ne conteste pas davantage l'évaluation des dépenses afférentes à cette utilisation ; que, par suite, M. A est fondé à demander la décharge des impositions procédant de ce chef de redressement ;

En ce qui concerne les charges liées à la propriété de Saint-Priest-des-Champs :

Considérant qu'il résulte des dispositions du II de l'article 15 du code général des impôts que les revenus des logements dont le propriétaire se réserve la jouissance ne sont pas soumis à l'impôt sur le revenu ; qu'il s'ensuit que les charges afférentes à ces logements ne peuvent pas, dans ce cas, venir en déduction pour la détermination du revenu foncier compris dans le revenu global net imposable de leurs propriétaires ;

Considérant que si M. A soutient avoir donné en location, jusqu'en 1998, sa propriété de Visignol, à Saint-Priest-des-Champs, puis y avoir effectué des travaux de remise en état en 1999, avant de décider, après plusieurs tentatives de location infructueuses en 2000, d'y faire installer le chauffage et de rénover l'installation électrique, travaux qui auraient été retardés par l'indisponibilité de son employé, il ne justifie ni de ses démarches en vue de la location de l'immeuble, ni de l'accomplissement de diligences suffisantes pour remettre l'immeuble dans un état permettant sa location au cours des années d'imposition en litige ; qu'il doit, dès lors, être regardé comme s'étant réservé la jouissance de cet immeuble ; qu'il suit de là que c'est à bon droit que l'administration fiscale a refusé d'admettre la déduction des charges y afférentes ;

En ce qui concerne les travaux afférents à l'immeuble de Pontaumur :

Considérant que la SCI Helen, dont M. et Mme A détenaient l'intégralité des parts, a déduit de ses revenus fonciers au titre de l'année 2001, un montant de 5 987 euros au titre de travaux de réparation et d'amélioration exécutés sur un bâtiment sis à Pontaumur ; que l'administration fiscale a remis en cause la déductibilité de cette somme en soutenant que les travaux concernés étaient des travaux d'agrandissement d'un bâtiment existant et que les améliorations éventuellement apportées à ce bâtiment seraient indissociables de cet agrandissement ;

Considérant que si M. A soutient qu'il existait deux immeubles distincts et que les travaux réalisés étaient des travaux d'amélioration du bâtiment existant à hauteur de 6/11èmes des montants facturés et des travaux d'agrandissement à hauteur de 5/11èmes de ces montants, il ne l'établit pas ; qu'il ne saurait en tout état de cause prétendre que lesdits

travaux, qui ont porté sur un bâtiment commercial à usage de garage automobile, seraient déductibles sur le fondement des dispositions, afférentes aux seuls locaux d'habitation, du 1 b du I de l'article 31 du code général des impôts ;

Considérant que les prévisions du n° 8 de la fiche 8 de l'instruction administrative du 23 mars 2007, référencée 5 D-2-07, ne contiennent pas d'interprétation de la loi fiscale plus favorable dont le contribuable puisse utilement se prévaloir sur le fondement de l'article L. 80 A du livre des procédures fiscales ;

En ce qui concerne les intérêts d'emprunt :

Considérant que la SCI Edern, dont les résultats étaient imposables entre les mains du requérant, a déduit de ses revenus fonciers au titre de l'année 2001 des intérêts d'emprunt d'un montant de 16 319 euros ; que cette société n'ayant justifié de ces intérêts qu'à hauteur d'un montant de 13 742 euros, l'administration fiscale a réintégré une somme de 2 577 euros à ses résultats ; que si M. A soutient que ce montant était déductible, sur le fondement des dispositions de l'article 31 du code général des impôts, dès lors qu'il correspondait à des intérêts afférents à l'année 2000, qui n'auraient pu être portés en déduction antérieurement en raison d'un retard de production du tableau d'amortissement par l'organisme de crédit concerné, il ne saurait en tout état de cause justifier d'une charge de la SCI Edern par la production de documents afférents à la SCI Helen ; que ce moyen doit dès lors être écarté ;

En ce qui concerne le déficit foncier de la SCI Saumur :

Considérant qu'aux termes de l'article 8 du code général des impôts : Sous réserve des dispositions de l'article 6, les associés des sociétés en nom collectif et les commandités des sociétés en commandite simple sont, lorsque ces sociétés n'ont pas opté pour le régime fiscal des sociétés de capitaux, personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. En cas de démembrement de la propriété de tout ou partie des parts sociales, l'usufruitier est soumis à l'impôt sur le revenu pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier. Le nu-proprétaire n'est pas soumis à l'impôt sur le revenu à raison du résultat imposé au nom de l'usufruitier. ; qu'il résulte de ces dispositions que l'usufruitier n'est soumis à l'impôt sur le revenu que pour la quote-part correspondant aux droits dans les bénéfices que lui confère sa qualité d'usufruitier ; que, sauf convention contraire régulièrement conclue avec l'usufruitier, seul le nu-proprétaire supporte l'impôt à raison du résultat qui n'est pas imposé au nom de l'usufruitier ; qu'il est ainsi, notamment, fondé à prendre en compte, au titre des résultats exceptionnels, une quote-part du déficit réalisé par la société correspondant à ses droits dès lors qu'il est le seul, en sa qualité d'associé, à répondre des dettes de la société ;

Considérant que M. A a déduit de ses revenus fonciers au titre de l'année 2002 l'intégralité du déficit constaté par la SCI Saumur, dont il détenait 1 250 parts sociales en pleine propriété et 1 000 parts sociales en usufruit, la nue-proprété desdites parts étant répartie entre ses deux enfants, encore rattaché à son foyer fiscal pour l'un d'eux ; que l'administration fiscale a remis en cause la déductibilité d'une somme de 466 euros correspondant à la quote-part de ce déficit afférente aux 500 parts sociales détenues en nue-proprété par la fille du requérant, qui n'était plus rattachée au foyer fiscal de ses parents ;

Considérant que M. A, qui ne conteste plus le bien-fondé de ce redressement sur le terrain de la loi fiscale, ne saurait utilement se prévaloir, sur le fondement des dispositions des articles L. 80 A et L. 80 B du livre des procédures fiscales, d'une prise de position formelle de l'administration fiscale postérieure à la notification de ce redressement ; que le moyen tiré de la réponse d'un contrôleur des impôts à un courriel de Mlle Hélène A, le 5 juillet 2004, doit par suite être écarté ;

Considérant qu'il résulte de tout ce qui précède que M. A est seulement fondé à soutenir que c'est à tort que, par le jugement attaqué, le Tribunal administratif de Clermont-Ferrand lui a refusé la décharge des impositions procédant du redressement afférent à la réintégration dans ses revenus fonciers des dépenses qu'il avait déduites, au titre des années 1999 à 2002, à raison des frais d'utilisation de la camionnette dont il était propriétaire ;

Sur l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative :

Considérant que, dans les circonstances de l'espèce, il n'y a pas lieu de faire droit aux conclusions tendant à l'application de l'article L. 761-1 du code de justice administrative présentées pour M. A ;

DECIDE :

Article 1er : M. A est déchargé des impositions procédant du redressement afférent à la réintégration dans ses revenus fonciers des dépenses qu'il avait déduites, au titre des années 1999 à 2002, à raison des frais d'utilisation de la camionnette dont il était propriétaire.

Article 2 : Le surplus des conclusions de la requête est rejeté.

Article 3 : Le présent arrêt sera notifié à M. Noël A et au ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'Etat.

Délibéré après l'audience du 27 avril 2010 à laquelle siégeaient :

M. Chanel, président de chambre,

M. Monnier et M. Pourny, premiers conseillers.

Lu en audience publique, le 25 mai 2010.

"

"

"

"

1

2

N° 08LY00786

BÉNÉFICES IMPOSABLES - RÈGLES PARTICULIÈRES. REVENUS FONCIERS. -

**Résumé :** 19-04-02-02 A la différence des frais de déplacement engagés pour la gestion d'un immeuble, couverts par la déduction forfaitaire prévue au e) des dispositions du I de l'article 31 du code général des impôts, les frais de déplacement engagés pour la réalisation de travaux de réparation et d'entretien sont déductibles, sur le fondement des dispositions du a) du même article, en tant que dépenses de réparation et d'entretien, dans la mesure où leur montant est justifié.