

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 87 DU 14 OCTOBRE 2009

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 D-2-09

INSTRUCTION DU 6 OCTOBRE 2009

IMPOT SUR LE REVENU. REGIME DEROGATOIRE DE DEDUCTION DES CHARGES AFFERENTES AUX IMMEUBLES HISTORIQUES ET ASSIMILES. NOUVELLES CONDITIONS D'ELIGIBILITE AU DISPOSITIF. ARTICLE 85 DE LA LOI DE FINANCES POUR 2009 (LOI N° 2008-1425 DU 27 DECEMBRE 2008)

(C.G.I., art. 156-I-3°, 156-II-1° ter et 156 bis)

NOR : ECE L 09 20711J

Bureau C 2

PRESENTATION

En application des dispositions du 3° du I et du 1° ter du II de l'article 156 du code général des impôts (CGI), les propriétaires de monuments historiques et assimilés bénéficient, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu, de modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières supportées à raison de ces immeubles.

L'article 85 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) subordonne le bénéfice de ces dispositions dérogatoires du droit commun à trois nouvelles conditions :

- l'engagement de conserver la propriété de l'immeuble concerné pendant une période d'au moins quinze années à compter de son acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009 ;
- la détention directe de l'immeuble, sauf s'il est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés ayant obtenu un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture ou dont les associés sont membres d'une même famille ;
- l'absence de mise en copropriété de l'immeuble, sauf si la division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

Ces nouvelles dispositions, codifiées sous l'article 156 bis du CGI, s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
CHAPITRE 1 : RAPPEL DES REGLES DEROGATOIRES DE DEDUCTION DES CHARGES AFFERENTES AUX IMMEUBLES HISTORIQUES ET ASSIMILÉS	2
Section 1 : Immeubles concernés et références doctrinales	2
Section 2 : Rappel des modalités de déduction des charges foncières	4
CHAPITRE 2 : ENGAGEMENT DE CONSERVATION DES IMMEUBLES	8
Section 1 : Personnes concernées et mode de détention de l'immeuble	9
Section 2 : Point de départ de l'engagement de conservation	12
Section 3 : Justification de l'engagement de conservation	15
Section 4 : Majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles	16
1. Principe	16
2. Exceptions à l'application de la majoration	19
CHAPITRE 3 : CONDITION TENANT AU MODE DE DETENTION DES IMMEUBLES	23
Section 1 : Principe de détention directe des immeubles	24
Section 2 : Exceptions à la détention directe des immeubles	25
1. Obtention d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture	25
2. Détention par l'intermédiaire d'une société civile dont les associés sont membres d'une même famille	29
3. Cas particulier des immeubles détenus par une indivision familiale	32
Section 3 : Majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de la condition de détention directe des immeubles	34
Section 4 : Entrée en vigueur	35

CHAPITRE 4 : CONDITION TENANT A L'ABSENCE DE DIVISION DES IMMEUBLES 36

Section 1 : Principe 37

Section 2 : Exception 38

Section 3 : Entrée en vigueur 42

Annexe 1 : Article 85 de la loi de finances pour 2009 (loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)

Annexe 2 : Tableau synthétique du régime dérogatoire applicable aux propriétaires d'immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques et d'immeubles assimilés



INTRODUCTION

1. En application des dispositions du 3° du I et du 1° ter du II de l'article 156 du code général des impôts (CGI), les propriétaires de monuments historiques et assimilés bénéficient, pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu, de modalités dérogatoires de prise en compte des charges foncières supportées à raison de ces immeubles.

L'article 85 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008) subordonne le bénéfice de ces dispositions dérogatoires du droit commun à trois nouvelles conditions :

- l'engagement de conserver la propriété de l'immeuble concerné pendant une période d'au moins quinze années à compter de son acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009 ;

- la détention directe de l'immeuble, sauf s'il est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés ayant obtenu un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture ou dont les associés sont membres d'une même famille ;

- l'absence de mise en copropriété de l'immeuble, sauf si la division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

Ces nouvelles dispositions, codifiées sous l'article 156 bis du CGI, s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009.

CHAPITRE 1. RAPPEL DES REGLES DEROGATOIRES DE DEDUCTION DES CHARGES AFFERENTES AUX IMMEUBLES HISTORIQUES ET ASSIMILÉS

Section 1 : Immeubles concernés et références doctrinales

2. Immeubles concernés. Les dispositions de l'article 156 du CGI relatives aux propriétaires d'immeubles historiques et assimilés sont applicables :

- aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ;

- aux immeubles faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier et qui ont été agréés à cet effet par le ministère chargé du budget ;

- aux immeubles faisant partie du patrimoine national en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine, si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine (SDAP).

3. Doctrines applicables. Les modalités de déduction des charges afférentes aux immeubles historiques et assimilés sont inchangées. Pour plus de précisions, il convient de se reporter à la doctrine administrative en vigueur :

- DB¹ 5 B 2428, n° 70 à 114 (économie générale) ;

- DB 5 D 27 et 5 D 3122 (renvoi à la DB 5 B 2428) ;

- BOI² 5 D-7-02 et n° 20 de la fiche n° 7 du BOI 5 D-2-07 (déduction des dépenses de promotion et de publicité) ;

- BOI 5 D-3-04 et n° 7 et 8 de la fiche n° 9 du BOI 5 D-2-07 (déduction des primes d'assurance) ;

- BOI 5 B-5-05 (déduction des charges afférentes aux immeubles qui font partie du patrimoine national en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine) ;

- BOI 5 D-3-07 (recettes perçues au titre de la location du droit d'affichage).

¹ Documentation de base (DB).

² Bulletin officiel des impôts (BOI).

Section 2 : Rappel des modalités de déduction des charges foncières

4. Les charges foncières supportées par les propriétaires de monuments historiques ou assimilés peuvent être admises en déduction :

- soit du revenu global du propriétaire dans les conditions et limites définies aux articles 41 F à 41 I de l'annexe III au CGI, lorsque l'immeuble ne lui procure aucune recette ;
- soit du revenu foncier procuré par l'immeuble, lorsque celui-ci donne lieu à la perception de recettes imposables et qu'il n'est pas occupé par le propriétaire ;
- soit pour partie du revenu foncier et pour partie du revenu global, lorsque l'immeuble procure des recettes mais est occupé en partie par son propriétaire.

Ces différentes situations sont résumées ci-après (voir également le tableau de synthèse figurant en annexe 2). Ces précisions ne se substituent pas à la doctrine existante dont les références sont rappelées au n° 3..

5. Lorsque l'immeuble procure des recettes imposables et n'est pas occupé par son propriétaire, la totalité des charges foncières est prise en compte pour la détermination du revenu net foncier. L'excédent éventuel constitue un déficit global reportable sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

Lorsque le bien est pour partie donné en location et pour partie occupé par son propriétaire, les charges foncières qui se rapportent à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance sont déductibles dans les conditions mentionnées au n° 7..

Si l'immeuble n'est pas donné en location mais donne lieu à la perception de recettes accessoires (droits d'entrée notamment), ces dernières sont déduites des charges de la propriété, telles que la rémunération du personnel lié à la visite. En cas de déficit foncier, celui-ci est imputable sur le revenu global sans limitation de montant. Le reliquat éventuel constitue un déficit global reportable sur le revenu global des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

6. Lorsque l'immeuble ne procure aucune recette imposable, les charges foncières y afférentes sont admises en déduction du revenu global.

S'agissant des immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques et des immeubles faisant partie du patrimoine national et agréés à cet effet :

- les travaux (de réparation ou d'entretien) subventionnés sont déductibles en totalité (les dépenses correspondantes n'étant prises en compte que dans la mesure où elles restent définitivement à la charge du propriétaire après déduction de la quote-part de subventions y afférente) ;
- les autres charges (travaux non subventionnés et autres charges foncières de droit commun) sont déductibles :

* en totalité, s'il s'agit d'un immeuble classé ou inscrit au titre des monuments historiques ouvert au public ;

** à hauteur de 50 % seulement, s'il s'agit d'un immeuble classé ou inscrit au titre des monuments historiques non ouvert au public ou d'un immeuble faisant partie du patrimoine national et agréé à cet effet (obligatoirement ouvert à la visite).

S'agissant des immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine, qui n'ont pas vocation à être ouverts au public, les modalités de déduction des charges sont plus restrictives : les charges déductibles afférentes à ces immeubles sont exclusivement celles qui correspondent aux travaux de réparation et d'entretien, à concurrence de 50 % de leur montant, et à condition que ces immeubles soient visibles de la voie publique. Cela étant, lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de 20 % au moins de leur montant, les charges sont déductibles pour leur montant total (article 41 I bis de l'annexe III au CGI).

7. Lorsque l'immeuble procure des recettes imposables et qu'il est occupé par son propriétaire, les charges foncières résultant de l'ouverture au public d'un immeuble classé, inscrit ou agréé, telles que les rémunérations versées au personnel chargé de percevoir les droits d'entrée et de guider les visiteurs, sont prises en compte, en totalité, pour la détermination du revenu net foncier. Il en est de même des travaux de réparation ou d'entretien subventionnés (pour leur montant net de la subvention s'y rapportant).

Les autres charges foncières afférentes aux immeubles classés, inscrits ou agréés ne peuvent être prises en considération que dans la mesure où elles se rapportent aux locaux auxquels le public a accès. Pour déterminer cette quote-part, il convient en principe de tenir compte de toutes les circonstances de fait et notamment de l'importance relative des locaux dont le propriétaire se réserve l'utilisation et des parties de l'immeuble que le public est admis à visiter. A titre de règle pratique, il est admis que les propriétaires peuvent, sans justification particulière, déduire de leurs revenus fonciers les trois quarts de ces charges.

Par exception aux règles applicables aux immeubles ordinaires, le déficit foncier éventuel peut être imputé sur le revenu global sans limitation de montant. L'excédent éventuel constitue un déficit global, reportable sur les revenus globaux des années suivantes jusqu'à la sixième inclusivement.

S'agissant des charges foncières dont il n'a pas été tenu compte pour la détermination du revenu net foncier et qui sont censées se rapporter à la partie de l'immeuble classé, inscrit ou agréé dont le propriétaire se réserve la disposition, elles peuvent être évaluées forfaitairement à un quart du montant des charges foncières (autres que les frais résultant de l'ouverture au public et que les travaux subventionnés) qui ont été payées par le propriétaire au cours de l'année d'imposition. Elles sont admises en déduction du revenu global pour la totalité de leur montant si les immeubles ouverts au public sont classés ou inscrits au titre des monuments historiques, pour 50 % de leur montant si les immeubles sont agréés (obligatoirement ouverts à la visite).

S'agissant des immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine, lorsqu'une partie seulement de l'immeuble donne lieu à la perception de recettes imposables, il convient de ventiler les charges d'entretien et de réparation déductibles entre le revenu foncier et le revenu global au prorata de la surface des locaux.

Les dépenses de réparation et d'entretien se rapportant à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la disposition sont imputables sur le revenu global dans les conditions et limites fixées à l'article 41 I bis de l'annexe III au CGI et rappelées ci-dessus au n° 6.. Les autres charges sont prises en compte, lorsqu'elles portent sur la partie louée, pour la détermination du revenu net foncier.

CHAPITRE 2. ENGAGEMENT DE CONSERVATION DES IMMEUBLES

8. Le I de l'article 156 bis du CGI prévoit que le bénéfice du régime applicable aux propriétaires de monuments historiques et assimilés est subordonné à leur engagement de conserver la propriété des immeubles pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009.

Section 1 : Personnes concernées et mode de détention de l'immeuble

9. L'engagement de conservation s'applique aux propriétaires de monuments détenus directement ou par personne interposée, que ce soit ou non en pleine propriété.

10. Démembrement de la propriété. Le démembrement de la propriété du bien n'est pas une cause d'exclusion du régime spécial, afin notamment de ne pas pénaliser les situations résultant d'un héritage ni priver de toute souplesse la gestion de ces propriétés. Cela étant, l'engagement de conservation s'applique également aux propriétaires de droits démembrés d'immeubles historiques ou assimilés.

Autrement dit, l'engagement de conservation s'applique à l'usufruitier comme au nu-propriétaire.

11. Détention par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés. L'engagement de conservation s'applique également lorsque l'immeuble est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés (société ayant obtenu un agrément ou dont les associés sont membres d'une même famille, voir section 2 du chapitre 3 ci-après).

Dans cette situation, la société propriétaire de l'immeuble doit s'engager à en conserver la propriété pendant une période d'au moins quinze années à compter de son acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009.

En outre, les associés doivent s'engager à conserver la propriété des parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition (ou, le cas échéant, pour les associés concernés, à compter de celle de l'immeuble, voir deuxième paragraphe du n° 31.).

Par ailleurs, il est précisé que les associés personnes physiques de sociétés civiles immobilières (SCI) détenant temporairement l'usufruit de monuments historiques appartenant à des collectivités territoriales peuvent bénéficier, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, du régime spécial.

Section 2 : Point de départ de l'engagement de conservation

12. Cas général. Le bien doit être conservé pendant au moins quinze années à compter de son acquisition. Il s'agit d'une durée minimale décomptée de date à date à compter de l'acquisition du bien.

L'acquisition s'entend soit de la date de la signature de l'acte authentique d'achat de l'immeuble ou des parts, soit de celle de la succession, de la donation ou du legs portant sur ces biens.

En pratique, l'engagement de conservation de quinze années au moins ne concernera, le plus souvent, que les biens acquis à titre onéreux dès lors qu'en cas d'acquisition à titre gratuit, l'engagement de conservation s'entend alors de la durée restant, le cas échéant, à courir à la date de la mutation à titre gratuit (voir n° 13.).

Toutefois, si le précédent propriétaire du bien acquis à titre gratuit ne pratiquait pas les déductions autorisées par le régime spécial, l'héritier, le légataire ou le donataire doit computer son engagement de conservation de quinze ans à compter de l'acquisition à titre gratuit.

La date du classement ou de l'inscription au titre des monuments historiques, de l'obtention du label par la Fondation du patrimoine ou de l'agrément délivré par le ministre du budget est sans incidence sur le point de départ de l'engagement de conservation.

13. Reprise de l'engagement de conservation en cas d'acquisition à titre gratuit. En cas d'acquisition à titre gratuit de l'immeuble ou des parts, les donataires, héritiers ou légataires ont la possibilité de reprendre à leur compte l'engagement de conservation précédemment souscrit et dont le terme n'est pas encore intervenu.

Leur engagement de conservation s'entend alors de la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit (voir n° 21. et 22.).

14. Cas des biens acquis antérieurement au 1^{er} janvier 2009. L'engagement de conservation s'applique également aux biens acquis avant le 1^{er} janvier 2009.

Dans ce cas, la durée de l'engagement de conservation des biens est réduite de la durée de détention de ces biens déjà écoulée depuis leur acquisition.

Autrement dit, les monuments historiques qui, au 1^{er} janvier 2009, ont été détenus par une personne, ou par cette personne puis par ses héritiers, donataires ou légataires, depuis au moins quinze ans remplissent déjà de fait à cette date cette nouvelle condition.

Section 3 : Justification de l'engagement de conservation

15. L'engagement de conservation résulte de la mention de charges déductibles selon le régime dérogatoire, selon le cas, sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (ligne déductions diverses) ou sur la déclaration des revenus fonciers n° 2044 spéciale.

Autrement dit, aucun document supplémentaire n'est exigé des contribuables indiquant qu'ils prennent l'engagement, au moment de l'acquisition des immeubles ou des parts, de les conserver pendant au moins quinze années.

La reprise par l'héritier, le légataire ou le donataire de l'engagement de conservation pris par le défunt ou le donateur résulte :

- soit de la mention de charges déductibles selon le régime dérogatoire, selon le cas, sur la déclaration d'ensemble des revenus n° 2042 (ligne déductions diverses) ou sur la déclaration des revenus fonciers n° 2044 spéciale de l'année au titre de laquelle la donation ou le décès est intervenu ou de l'année suivante ;

- soit, à défaut de dépenses déductibles pendant cette période, d'une note établie sur papier libre, signée par l'héritier, le légataire ou le donataire, et jointe à sa déclaration de revenus de l'année au titre de laquelle le décès ou la donation est intervenu ou de l'année suivante.

En tout état de cause, le respect effectif de l'engagement de conservation est apprécié lors de la cession de l'immeuble ou des parts.

Section 4 : Majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles

1. Principe

16. Application d'une majoration de la base imposable. Le premier alinéa du III de l'article 156 bis du CGI prévoit qu'en cas de non-respect de l'engagement de conservation des immeubles, le revenu global ou le revenu net foncier de l'année et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées.

Le montant des charges indûment imputées s'entend :

- de la part du déficit foncier imputé sur le revenu global qui excède la limite d'imputation de droit commun (10 700 €) fixée au sixième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI ;
- du montant des charges foncières imputées sur le revenu global en application des dispositions du 1° ter du II de l'article 156 du même code.

Le non-respect de l'engagement de conservation est constaté en cas de cession de l'immeuble, d'un droit démembré de cet immeuble, d'une fraction indivise de celui-ci, de cession de parts ou de droits relatifs à ces parts au cours de la période de quinze années.

Dès lors que les dispositions issues de l'article 85 de la loi de finances pour 2009 s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, deux cas de figure doivent être distingués pour l'application de cette majoration :

- lorsque l'immeuble, cédé avant le terme de la période d'engagement de conservation, a été acquis à compter du 1^{er} janvier 2009, le revenu global ou le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle cet engagement n'a pas été respecté et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant de l'ensemble des charges indûment imputées depuis son acquisition (voir exemple 1 au n° 17. ci-dessous) ;
- lorsque l'immeuble, cédé avant le terme de la période d'engagement de conservation, a été acquis avant le 1^{er} janvier 2009, le revenu global ou le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle cet engagement n'a pas été respecté et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009 (voir exemple 2 au n° 17. ci-dessous).

En tout état de cause, le contribuable doit procéder spontanément, et dans le délai applicable à la déclaration concernée, à la majoration de sa base imposable, en réintégrant les charges indûment imputées au titre des années antérieures dans ses revenus de l'année de la rupture de l'engagement de conservation et des deux années suivantes. A cette fin, il est conseillé aux intéressés de conserver, durant toute la période d'engagement de conservation, leurs déclarations d'ensemble des revenus (n° 2042) et/ou de revenus fonciers (n° 2044 spéciale). Lorsque cette réintégration spontanée des charges indûment imputées dans la base imposable à l'impôt sur le revenu est effectuée par le contribuable dans le délai précité, l'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du CGI n'est pas applicable.

En revanche, lorsque le contribuable n'a pas procédé spontanément à cette majoration de sa base imposable de l'année du non-respect de son engagement de conservation et des deux années suivantes, il revient aux services fiscaux, dans les conditions et selon les procédures de droit commun, d'y procéder. Dans ce cas, le contribuable est redevable sur les droits supplémentaires correspondant aux charges réintégréées, de l'intérêt de retard prévu à l'article 1727 du CGI et de la majoration de 10 % prévue à l'article 1758 A du même code. L'intérêt de retard est décompté distinctement, pour chaque tiers des charges réintégréées, à partir du premier jour du mois qui suit celui au cours duquel les charges auraient dû être réintégréées.

17. Exemples.

1/ Soit un immeuble classé au titre des monuments historiques acquis en juillet 2009 et ouvert à la visite payante du public (régime des revenus fonciers).

Son propriétaire décide de le céder en juillet 2021, soit douze années après son acquisition.

Pendant ces douze années, le propriétaire a au total indûment déduit 600 000 € de charges. En conséquence, le revenu foncier net de chacune des années 2021, 2022 et 2023 sera majoré de 200 000 €.

2/ Soit un immeuble inscrit au titre des monuments historiques acquis en juin 2000, occupé en totalité par son propriétaire (régime des charges déductibles du revenu global). Il a déduit de son revenu global 30 000 € chaque année.

Son propriétaire le cède en juin 2013, soit treize années après son acquisition.

Le revenu global du contribuable sera majoré du tiers du montant des charges ainsi indûment imputées à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009. Ainsi, le revenu global de chacune des années 2013, 2014 et 2015 sera majoré d'un montant égal à 40 000 € (un tiers des 120 000 € de charges déduites du revenu des années 2009 à 2012).

18. Conséquence de l'application de la majoration de la base d'imposition sur la détermination de la plus-value immobilière. En cas de cession de l'immeuble ou des parts pendant la période d'engagement de conservation et d'application de la majoration de la base imposable prévue en cas de non-respect de cette condition, le contribuable peut, lorsque la plus-value de cession est imposable, demander, par voie de réclamation contentieuse, que le prix d'acquisition retenu pour le calcul de la plus-value soit majoré des dépenses de travaux ayant fait l'objet de cette majoration (pour plus de précisions sur les dépenses susceptibles d'être prises en compte pour le calcul de la plus-value imposable, voir la fiche n° 5 du BOI 8 M-1-04).

2. Exceptions à l'application de la majoration

19. Le deuxième alinéa du III de l'article 156 bis du CGI prévoit deux exceptions à l'application de la majoration prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation :

- en cas de licenciement, d'invalidité ou de décès du contribuable ou de l'un des membres du couple (personnes mariées ou liées par un pacte civil de solidarité) soumis à une imposition commune ;
- en cas de mutation à titre gratuit de l'immeuble ou des parts de l'immeuble, à condition que les donataires, héritiers ou légataires reprennent l'engagement de conservation précédemment souscrit par leur auteur pour la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

20. Licenciement, invalidité, décès. Aucune remise en cause de l'avantage fiscal n'est effectuée lorsque, pendant la période d'engagement de conservation, le propriétaire du monument :

- voit son contrat de travail rompu à l'initiative de son employeur. Il s'agit des personnes licenciées ou mises à la retraite ;
- est atteint d'une invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale (invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque ; invalides absolument incapables d'exercer une profession quelconque et qui sont, en outre, dans l'obligation d'avoir recours à l'assistance d'une tierce personne pour effectuer les actes de la vie ordinaire) ;
- décède.

Il en est de même lorsque l'autre membre du couple soumis à imposition commune subit l'un de ces événements, même s'il n'est pas lui-même propriétaire du monument.

Ainsi, en cas d'invalidité de son conjoint, le propriétaire du monument peut le céder avant l'expiration de son engagement de conservation sans que cela ne conduise à appliquer la majoration mentionnée au premier alinéa du III de l'article 156 bis du CGI.

Dans tous les cas, un lien de causalité doit exister entre l'un ou l'autre de ces événements et la rupture de l'engagement de conservation. Cette condition suppose que l'engagement de conservation ait été pris avant la survenance de l'invalidité, du licenciement ou du décès et que la rupture de l'engagement soit motivée par l'un de ces événements.

21. Mutation à titre gratuit en cas de reprise de l'engagement de conservation par les héritiers ou légataires. En cas de décès, l'héritier ou le légataire est libre, s'il le souhaite, de reprendre l'engagement de conservation souscrit par le défunt, pour la durée restant à courir à la date du décès.

En l'absence d'une telle reprise dans les conditions mentionnées au n° 15., aucune remise en cause de l'avantage fiscal obtenu par le défunt n'est effectuée. Toutefois, si l'héritier ou le légataire souhaite bénéficier ultérieurement du régime dérogatoire, il devra alors s'engager à conserver le bien pendant quinze ans à compter de la mutation, c'est-à-dire à compter de la date du décès.

Dans la majorité des cas, l'héritier ou le légataire a donc intérêt à reprendre cet engagement, sauf s'il souhaite céder rapidement le bien. En effet, la durée de l'engagement de conservation des biens est, dans ce cas, réduite de la durée de détention de ces biens déjà écoulée depuis leur acquisition par le défunt.

22. Mutation à titre gratuit en cas de reprise de l'engagement de conservation par les donataires. Lorsque le transfert de propriété de l'immeuble ou des parts résulte d'une donation du contribuable, il n'est pas procédé à la majoration prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation, à la condition que les donataires reprennent l'engagement précédemment souscrit pour sa durée restant à courir à la date de la donation.

En cas de donation de la nue-propriété de l'immeuble ou des parts portant sur cet immeuble, le donataire doit, s'il souhaite bénéficier du régime dérogatoire, prendre l'engagement de conserver la nue-propriété jusqu'au terme de l'engagement pris par le donateur usufruitier.

Exemple. Soit un monument acquis en 2009 par un contribuable qui en fait donation à ses enfants en 2019. Les avantages fiscaux précédemment obtenus par l'intéressé ne sont pas remis en cause, sous réserve que les donataires s'engagent à conserver le bien jusqu'en 2024.

CHAPITRE 3. CONDITION TENANT AU MODE DE DETENTION DES IMMEUBLES

23. Le premier alinéa du II de l'article 156 bis du CGI prévoit que le bénéfice des dispositions de l'article 156 propres aux immeubles historiques ou assimilés n'est pas ouvert aux immeubles détenus³ par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés.

Le second alinéa du même II de l'article 156 bis du CGI prévoit toutefois deux exceptions à ce principe : lorsque la société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés obtient un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture ou que ses associés sont membres d'une même famille.

Section 1 : Principe de détention directe des immeubles

24. Exclusion des immeubles historiques ou assimilés détenus par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés. Lorsque l'immeuble historique ou assimilé est détenu par une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés de cette société ne peuvent pas, en principe, bénéficier du régime dérogatoire de déduction des charges afférentes à ces immeubles.

Section 2 : Exceptions à la détention directe des immeubles

1. Obtention d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture

25. Obtention d'un agrément. Les associés de sociétés civiles non familiales (pour les sociétés familiales, voir n° 29. et suivants) non soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier du régime spécial à la condition que la société propriétaire de l'immeuble obtienne, pour l'immeuble concerné, un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

Cette exception a pour but de ne pas exclure du régime spécial les monuments historiques qui sont détenus, en pleine propriété ou non, par une SCI dont les associés ne sont pas membres de la même famille lorsque, au vu de l'importance des charges relatives à leur entretien, la propriété individuelle ne permet pas d'assurer la conservation de ces immeubles et à condition que leur intérêt patrimonial justifie également ce mode de détention.

26. Immeubles susceptibles d'être agréés. Aux termes du II du second alinéa de l'article 156 bis du CGI, l'agrément peut être délivré sous réserve que le recours à un tel mode de détention soit justifié par l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien. Ces deux critères, qui sont cumulatifs, sont appréciés au cas par cas, à partir de l'examen des situations de fait.

Il est précisé que les charges relatives à l'entretien du monument s'entendent des travaux de strict entretien ainsi que des travaux de réparation nécessaires au maintien de l'immeuble en bon état de conservation.

La condition relative à l'intérêt patrimonial du monument peut notamment être justifiée par la production d'un projet de restauration de l'immeuble concerné.

³ Sous réserve des immeubles acquis avant le 1^{er} janvier 2009 (cf. n° 35.)

Cela étant, dans tous les cas, l'agrément du ministre du budget n'emporte pas agrément des travaux qui seront réalisés. En d'autres termes, si les travaux réalisés après la délivrance de l'agrément portent atteinte à l'intérêt patrimonial du monument, l'agrément peut être retiré.

S'agissant de l'importance des charges concernant l'immeuble détenu en SCI et pouvant justifier l'octroi de l'agrément, elle doit être comparée avec celle des charges relatives à d'autres immeubles protégés, et non avec celle des charges d'entretien d'un immeuble ordinaire.

27. Procédure d'agrément. La demande d'agrément doit être déposée par le représentant légal de la SCI auprès de la direction départementale des finances publiques du lieu de situation de l'immeuble avant le 31 décembre de la première année au titre de laquelle la déduction est pratiquée. Les pièces à fournir à l'appui de la demande sont :

- les derniers statuts et un extrait K-bis de la SCI ;
- l'acte d'acquisition de l'immeuble ;
- selon le cas, la copie de la décision de classement ou d'inscription au titre des monuments historiques, la copie de l'agrément délivré par le ministre du budget ou le justificatif relatif à l'attribution du label délivré par la Fondation du patrimoine ;
- la liste et le montant des charges relatives à l'entretien de l'immeuble supportées par le ou les propriétaires de l'immeuble au cours des trois dernières années (montant des travaux réalisés, montant de la prime d'assurance, etc).

Le service instructeur de la direction départementale des finances publiques statue sur la demande d'agrément après avis du ministère chargé de la culture. L'avis du ministère chargé de la culture est délivré par le préfet de région, sous l'autorité duquel se trouve la direction régionale des affaires culturelles (DRAC), du lieu de situation de l'immeuble. Cet avis est transmis par le préfet de région au service instructeur précité dans les quatre mois de sa propre saisine par ce service.

28. Engagement de conservation des parts de la société. Pour bénéficier de l'exception à la condition de détention directe, les associés doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition (voir n° 11.).

La cession de parts de la société ou de droits relatifs à ces parts au cours de la période de quinze années constitue une rupture de l'engagement de conservation, et la majoration de la base d'imposition prévue au premier alinéa du III de l'article 156 bis du CGI est applicable (voir n° 16.)

2. Détention par l'intermédiaire d'une société civile dont les associés sont membres d'une même famille

29. Les associés de sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés peuvent bénéficier du régime spécial à la condition qu'ils soient membres d'une même famille et qu'ils prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

En d'autres termes, les SCI dites « familiales » ne sont pas soumises, quelle que soit la date à laquelle la société est créée, à l'obligation d'obtenir un agrément pour permettre à leurs associés de bénéficier, toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, du régime dérogatoire de déduction des charges afférentes aux immeubles historiques ou assimilés.

30. Définition de la notion de « membres d'une même famille ». Peuvent bénéficier de l'exception à la condition de détention directe, les biens détenus par des personnes parentes en ligne directe (enfants, petits-enfants, parents, grands-parents, etc.) ou entre frères et sœurs, leurs conjoints et les enfants de ces différentes personnes, sans limitation du degré de parenté sous réserve que celui-ci soit réel et puisse être justifié par les contribuables concernés.

En particulier, bénéficient du régime spécial les immeubles détenus par des SCI de famille dont les associés appartiennent à plusieurs générations, sans limitation du nombre de générations ainsi associées.

31. Engagement de conservation des parts de la société. Pour bénéficier de l'exception à la condition de détention directe, les associés doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

L'apport en société constitue une cession à titre onéreux. Cela étant, pour l'application de la condition tenant à la conservation des immeubles historiques et assimilés, la constitution d'une SCI entre membres de la même famille au cours de la période d'engagement de conservation de l'immeuble n'a pas pour conséquence de rouvrir une nouvelle période d'engagement de conservation, sous réserve que les associés aient été propriétaires (indivisaires ou titulaires de droits démembrés) de l'immeuble avant la constitution de la société. Les associés ne remplissant pas cette condition à la date de constitution de la société prennent l'engagement de conserver leurs parts pendant au moins quinze années à compter de l'acquisition de celles-ci.

La dernière phrase du deuxième alinéa du II de l'article 156 bis du CGI précise que l'engagement de conservation des associés d'une société constituée entre membres d'une même famille n'est pas rompu lorsque les parts sont cédées à un membre de cette famille qui reprend à son compte l'engagement précédemment souscrit pour sa durée restant à courir.

En d'autres termes, la cession de parts entre membres de la même famille ne donnera pas lieu à l'application de la majoration de la base imposable pour non-respect de l'engagement de conservation, sous réserve de la reprise de l'engagement de conservation pour la durée restant à courir.

En revanche, la cession, après le 1^{er} janvier 2009, de parts d'une société à une personne qui n'est pas un membre de la famille a pour conséquence, lorsque l'immeuble a été acquis par cette société après le 1^{er} janvier 2009, la nécessité de demander un agrément pour continuer à bénéficier du régime dérogatoire.

En d'autres termes, l'avantage fiscal dont ont bénéficié les associés d'une SCI de famille n'est pas remis en cause lorsque ces associés conservent leurs parts pendant la période d'engagement. Ainsi, en cas de cession après le 1^{er} janvier 2009 de parts de la société à une personne qui n'est pas un membre de la famille :

- l'avantage fiscal précédemment obtenu par l'associé qui cède ses parts est remis en cause si cette cession intervient avant l'expiration de la période d'engagement (voir toutefois n° 21. et n° 22.) ;
- l'avantage fiscal précédemment obtenu par les autres associés n'est pas remis en cause ;
- la société doit faire l'objet d'un agrément en vue de permettre à l'ensemble des associés de bénéficier du régime dérogatoire pour les dépenses intervenues à compter de cette cession.

Exemple. Soit un immeuble classé acquis en 2005 par un contribuable et qui, à la suite du décès de ce dernier en 2009, revient à ses deux enfants. Ceux-ci s'engagent à conserver le bien jusqu'à l'expiration d'une période de quinze ans décomptée à partir de l'acquisition de ce bien par leur parent et choisissent de le détenir par l'intermédiaire d'une société civile immobilière constituée en 2009 et dont ils sont les seuls associés.

En 2010, l'un des enfants cède ses parts de la société à l'autre. Cette cession n'a pas pour conséquence l'application de la majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de l'engagement de conservation de l'immeuble, dès lors que l'acquéreur s'engage à conserver ces parts, comme celles dont il est déjà propriétaire, jusqu'en 2020.

En revanche, si la cession de parts s'effectue au profit d'une personne qui n'est pas un membre de la famille, la SCI doit obtenir un agrément pour que l'ensemble des associés puisse bénéficier du régime spécial dérogatoire pour les dépenses intervenues à compter de cette cession.

3. Cas particulier des immeubles détenus par une indivision familiale

32. Rappel du principe. Lorsque l'immeuble est détenu en indivision, que cette indivision soit ou non constituée entre membres d'une même famille, chaque indivisaire doit conserver sa quote-part indivise pendant une durée minimale de quinze ans. A défaut, le revenu global ou le revenu foncier net de l'année et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées (voir n° 16.).

33. Cas particulier des indivisions familiales. Lorsque l'indivision est constituée entre les membres d'une même famille, il est admis, à l'instar de la solution retenue pour les sociétés constituées entre membres d'une même famille (voir n° 31.), que l'engagement de conservation des indivisaires ne soit pas rompu lorsque les quotes-parts indivises sont cédées à un membre de cette famille qui reprend l'engagement précédemment souscrit pour sa durée restant à courir. Il en est de même en cas de partage, même avec soulte, entre les membres de la même famille.

Section 3 : Majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de la condition de détention directe des immeubles

34. La majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de la condition de détention directe des immeubles historiques et assimilés, ainsi que les exceptions prévues à l'application de cette majoration, sont identiques à celles prévues en cas de non-respect de l'engagement de conservation de ces mêmes immeubles (voir n° 16. à 22.).

Section 4 : Entrée en vigueur

35. Le IV de l'article 156 bis du CGI prévoit que la condition de détention directe des immeubles historiques et assimilés n'est pas applicable aux immeubles acquis avant le 1^{er} janvier 2009 par des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés, y compris lorsque cette acquisition ne porte que sur un droit de propriété démembré.

Autrement dit, seuls les transferts de propriété postérieurs au 1^{er} janvier 2009 (cession de parts ou de droits portant sur ces parts, apport en société d'un immeuble ou d'un droit portant sur cet immeuble, acquisition par la société d'un immeuble ou d'un droit portant sur cet immeuble...) donneront lieu à l'application de cette nouvelle règle, sous réserve que l'immeuble ait été acquis par la société à compter du 1^{er} janvier 2009.

Lorsque la société a acquis l'immeuble avant le 1^{er} janvier 2009, la cession des parts de cette société n'a pas pour effet, que l'acquéreur soit ou non membre de la famille des autres associés, d'obliger cette société à demander la délivrance de l'agrément prévue au II de l'article 156 bis du CGI.

CHAPITRE 4. CONDITION TENANT A L'ABSENCE DE DIVISION DES IMMEUBLES

36. Le V de l'article 156 bis du CGI prévoit que le bénéfice des dispositions de l'article 156 propres aux immeubles historiques ou assimilés n'est pas ouvert aux immeubles ayant fait l'objet d'une division à compter du 1^{er} janvier 2009. Une exception est toutefois prévue lorsque la division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre du budget, après avis du ministre de la culture, si l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient.

Section 1 : Principe

37. Exclusion des immeubles mis en copropriété. La division consiste à répartir par lots la propriété d'un immeuble entre plusieurs personnes, ces lots comprenant une partie privative et une quote-part de parties communes.

L'objectif de cette mesure est d'éviter que des immeubles appartenant au patrimoine national ne soient considérés comme un simple produit d'optimisation fiscale, susceptibles d'être vendus à la découpe à des investisseurs au détriment de la qualité de la conservation de ces immeubles.

Section 2 : Exception

38. Obtention d'un agrément. Afin de ne pas exclure du régime de faveur les propriétaires d'immeubles historiques et assimilés dont la configuration permet une division et pour lesquels une telle mise en copropriété n'a pas pour objectif la vente à la découpe du monument, la division peut être autorisée avec le bénéfice de ce régime de faveur sur agrément délivré par le ministre du budget, après avis du ministre de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient.

39. Immeubles susceptibles d'être agréés. Aux termes du V de l'article 156 bis du CGI, l'agrément peut être délivré sous réserve que la division soit justifiée par l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien. Ces deux critères, qui sont cumulatifs, sont appréciés au cas par cas, à partir de l'examen des situations de fait.

Il est précisé que les charges relatives à l'entretien du monument s'entendent des travaux de strict entretien ainsi que des travaux de réparation nécessaires au maintien de l'immeuble en bon état de conservation.

La condition relative à l'intérêt patrimonial du monument peut notamment être justifiée par la production d'un projet de restauration de l'immeuble concerné.

Cela étant, dans tous les cas, l'agrément du ministre du budget n'emporte pas agrément des travaux qui seront réalisés. En d'autres termes, si les travaux réalisés après la délivrance de l'agrément portent atteinte à l'intérêt patrimonial du monument, l'agrément peut être retiré.

S'agissant de l'importance des charges concernant l'immeuble dont la division est projetée et pouvant justifier l'octroi de l'agrément, elle doit être comparée avec celle des charges relatives à d'autres immeubles protégés, et non avec celle des charges d'entretien d'un immeuble ordinaire.

40. Procédure d'agrément. La demande d'agrément doit être déposée par le propriétaire de l'immeuble auprès de la direction départementale des finances publiques du lieu de situation dudit immeuble, préalablement à l'acte authentique de division. Les pièces à fournir à l'appui de la demande sont :

- le projet d'acte authentique de division de l'immeuble avec les plans de division ;
- le nombre, la nature, les propriétaires, l'affectation des lots et leur destination (conservation, vente, donation, ...);
- selon le cas, la copie de la décision de classement ou d'inscription au titre des monuments historiques, la copie de l'agrément du ministre du budget ou le justificatif relatif à l'attribution du label délivré par la Fondation du patrimoine ;
- la liste et le montant des charges relatives à l'entretien de l'immeuble supportées par le ou les propriétaires de l'immeuble au cours des trois dernières années (montant des travaux réalisés, montant de la prime d'assurance, etc).

Le service instructeur de la direction départementale des finances publiques statue sur la demande d'agrément après avis du ministère chargé de la culture. L'avis du ministère chargé de la culture est délivré par le préfet de région, sous l'autorité duquel se trouve la direction régionale des affaires culturelles (DRAC), du lieu de situation de l'immeuble. Cet avis est transmis par la DRAC au service instructeur dans les quatre mois de sa propre saisine par ce service.

41. Engagement de conservation de la quote-part de l'immeuble. Pour bénéficier de l'exception à la condition d'absence de division de l'immeuble, les copropriétaires doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leur quote-part de l'immeuble pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition (voir n° 9.).

La cession de quotes-parts indivises de l'immeuble ou droits relatifs à ces quotes-parts au cours de la période de quinze années constitue une rupture de l'engagement de conservation, et la majoration de la base d'imposition prévue au premier alinéa du III de l'article 156 bis du CGI est applicable (voir n° 16.)

Section 3 : Entrée en vigueur

42. Ces dispositions, relatives à l'absence de division de l'immeuble, s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, pour les divisions intervenant à compter du 1^{er} janvier 2009.

Autrement dit, les propriétaires d'immeubles historiques et assimilés qui ont été mis en copropriété avant le 1^{er} janvier 2009 ne sont pas soumis à cette condition et bénéficient du régime spécial dans les conditions habituelles.

DB liée : 5 B 2428, n° 70 à 114, 5 D 27, 5 D 3122

BOI liés : 5 D-7-02, 5 D-3-04, 5 B-5-05, 5 D-2-07, 5 D-3-07

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe 1**Article 85 de la loi de finances pour 2009 (n° 2008-1425 du 27 décembre 2008)**
(*Journal officiel* du 28 décembre 2008)

I. – Après l'article 156 du code général des impôts, il est inséré un article 156 bis ainsi rédigé :

« Art. 156 bis. I. — Le bénéfice des dispositions de l'article 156 propres aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine, est subordonné à l'engagement de leur propriétaire de conserver la propriété de ces immeubles pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, y compris lorsque celle-ci est antérieure au 1^{er} janvier 2009.

« II. — Le bénéfice des dispositions de l'article 156 propres aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine, n'est pas ouvert aux immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés.

« Les dispositions de l'alinéa précédent ne sont pas applicables aux immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés et ayant fait l'objet d'un agrément du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien justifient le recours à un tel mode de détention ni aux immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés dont les associés sont membres d'une même famille, à la condition que les associés de ces sociétés prennent l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition. L'engagement de conservation des associés d'une société constituée entre les membres d'une même famille n'est pas rompu lorsque les parts sont cédées à un membre de cette famille qui reprend l'engagement précédemment souscrit pour sa durée restant à courir.

« III. — Le cas échéant, le revenu global ou le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle l'engagement mentionné au I ou au II n'est pas respecté et des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées.

« Il n'est pas procédé à cette majoration en cas de licenciement, d'invalidité correspondant au classement dans la deuxième ou la troisième des catégories prévues à l'article L. 341-4 du code de la sécurité sociale ou du décès du contribuable ou de l'un des époux soumis à une imposition commune, non plus qu'en cas de mutation à titre gratuit de l'immeuble ou des parts à la condition que les donataires, héritiers et légataires reprennent l'engagement précédemment souscrit pour sa durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit de l'immeuble.

« IV. — Le premier alinéa du II n'est pas applicable aux immeubles acquis avant le 1^{er} janvier 2009 par des sociétés non soumises à l'impôt sur les sociétés, y compris lorsque cette acquisition ne porte que sur un droit de propriété démembré.

« V. — Le bénéfice des dispositions de l'article 156 propres aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, ayant fait l'objet d'un agrément par le ministre chargé du budget en raison de leur caractère historique ou artistique particulier ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine, n'est pas ouvert aux immeubles ayant fait l'objet d'une division à compter du 1^{er} janvier 2009 sauf si cette division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre du budget, après avis du ministre de la culture, lorsque l'intérêt patrimonial du monument et l'importance des charges relatives à son entretien la justifient. »

II. – Le présent article est applicable à compter de l'imposition des revenus de 2009.

•

Annexe 2

Tableau synthétique du régime dérogatoire applicable aux propriétaires d'immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques et d'immeubles assimilés

Les modalités d'application de ce régime dérogatoire sont présentées ci-après de manière synthétique. Cette synthèse ne se substitue pas à la doctrine existante dont les références sont rappelées au n° 3. de la présente instruction.

Catégorie d'immeubles	Revenus fonciers	Revenu global
Immeuble classé ou inscrit ne procurant pas de recettes (ouvert gratuitement à la visite ou non ouvert au public)	Néant	Déduction sur le revenu global égale à 100 % du montant des travaux de réparation ou d'entretien subventionnés (net de la subvention). Pour les autres dépenses, déduction de 100 % lorsque l'immeuble est ouvert au public et de 50 % dans le cas contraire. En cas d'excédent, pas de report sur les revenus des années suivantes.
Immeuble agréé (ouvert au public) ne procurant pas de recettes	Néant	Déduction sur le revenu global égale à 100 % du montant des travaux de réparation ou d'entretien subventionnés (net de la subvention). Pour les autres dépenses, déduction limitée à 50 %. En cas d'excédent, pas de report sur les revenus des années suivantes.
Immeuble « labellisé » ne procurant pas de recettes, n'étant pas ouvert au public	Néant	Déduction limitée à 50 % du montant des dépenses d'entretien et de réparation non subventionnées (portée à 100 % lorsque les dépenses sont subventionnées à hauteur de 20 % au moins de leur montant). En cas d'excédent, pas de report sur les revenus des années suivantes.
Immeuble classé, inscrit, agréé ou « labellisé », qui donne lieu à la perception de recettes accessoires (ouvert à la visite payante et non occupé par son propriétaire)	Déduction à 100 % des charges de la propriété (charges réelles). + abattement forfaitaire de 2 290 € ou 1 525 € selon que l'immeuble classé, inscrit ou agréé comprend ou non un parc ou un jardin ouvert au public.	Déficit foncier imputable sans limitation sur le revenu global. L'excédent éventuel constitue un déficit global, reportable sur les revenus globaux des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.
Immeuble classé, inscrit ou agréé procurant des recettes (ouvert à la visite payante) et occupé en partie par son propriétaire	Déduction à 100 % des charges liées au droit de visite ou dues à l'ouverture partielle, ainsi que du montant des travaux de réparation ou d'entretien subventionnés (net de la subvention). Les autres charges foncières ne peuvent être déduites que dans la mesure où elles se rapportent aux locaux auxquels le public a accès (à titre de règle pratique, 75 % des charges). + abattement forfaitaire de 2 290 € ou 1 525 € selon que l'immeuble classé, inscrit ou agréé comprend ou non un parc ou un jardin ouvert au public.	Déduction sur le revenu global des charges foncières qui se rapportent à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance (à titre de règle pratique, 25 % des charges, ou 12,5 % si immeuble agréé). Déficit foncier imputable sans limitation sur le revenu global. L'excédent éventuel constitue un déficit global, reportable sur les revenus globaux des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.
Immeuble « labellisé », ouvert à la visite payante, occupé par son propriétaire	Déduction à 100 % des charges liées au droit de visite ou dues à l'ouverture partielle. Les autres charges foncières ne peuvent être déduites que dans la mesure où elles se rapportent aux locaux auxquels le public a accès (à titre de règle pratique, le prorata est déterminé en fonction de la surface des locaux auxquels le public a accès par rapport à la surface totale).	Déficit foncier imputable sans limitation sur le revenu global. L'excédent éventuel constitue un déficit global, reportable sur les revenus globaux des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement. Déduction sur le revenu global des dépenses d'entretien et de réparation qui se rapportent à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance (à titre de règle pratique, le prorata est déterminé en fonction de la surface des locaux auxquels le public a accès par rapport à la surface totale) pour la moitié de leur montant (ou pour la totalité lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de 20 % au moins de leur montant).
Immeuble « labellisé » pour partie donné à la location et occupé pour partie par son propriétaire	Déduction des charges réelles de la propriété (règle de droit commun des revenus fonciers) qui se rapportent aux locaux loués (à titre de règle pratique, le prorata est déterminé en fonction de la surface des locaux loués par rapport à la surface totale).	Déficit foncier imputable sans limitation sur le revenu global. L'excédent éventuel constitue un déficit global, reportable sur les revenus globaux des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement. Déduction sur le revenu global des dépenses d'entretien et de réparation qui se rapportent à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance (à titre de règle pratique, le prorata est déterminé en fonction de la surface des locaux loués par rapport à la surface totale) pour la moitié de leur montant (ou pour la totalité lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de 20 % au moins de leur montant).
Immeuble classé, inscrit ou « labellisé » entièrement donné à la location (donc non ouvert à la visite)	Déduction des charges réelles de la propriété (règle de droit commun des revenus fonciers).	Déficit foncier imputable sans limitation sur le revenu global et, le cas échéant, reportable sur les revenus globaux des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.