

BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

N° 59 DU 11 JUILLET 2011

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

5 B-11-11

INSTRUCTION DU 23 MAI 2011

IMPOT SUR LE REVENU. REVENUS FONCIERS. DEPENSES EFFECTUEES EN VUE DU MAINTIEN ET DE LA PROTECTION DU PATRIMOINE NATUREL AUTRES QUE LES INTERETS D'EMPRUNT. SUPPRESSION DE L'IMPUTATION SANS PLAFOND SUR LE REVENU GLOBAL DES DEFICITS FONCIERS ISSUS DES DEPENSES DE L'ESPECE ET MISE EN PLACE D'UNE REDUCTION D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DE CES MEMES DEPENSES. ARTICLE 95 DE LA TROISIEME LOI DE FINANCES RECTIFICATIVE POUR 2009 (N° 2009-1674 DU 30 DECEMBRE 2009).

(C.G.I., art. 31, 156-I-3° et 199 octovicies)

NOR : ECE L 11 20418 J

Bureau C 2

PRESENTATION

Le 4° du III de l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) supprime, à compter du 1^{er} janvier 2010, la possibilité d'imputation sans limitation de montant des déficits fonciers issus des dépenses de maintien et de protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt prévue au deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du code général des impôts (CGI). Ces dépenses demeurent, sous certaines conditions, déductibles des revenus fonciers dans les conditions de droit commun.

Corrélativement, ce même article 95 crée une réduction d'impôt sur le revenu au titre des dépenses de l'espèce supportées du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013. La réduction d'impôt est applicable à la condition que les dépenses concernées n'aient pas été déduites pour la détermination des revenus imposables à l'impôt sur le revenu, notamment des revenus fonciers.

Codifiée sous l'article 199 octovicies du CGI, cette nouvelle réduction d'impôt est égale à 25 % du montant des dépenses exposées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt, dans la limite annuelle de 10 000 € de dépenses.

La présente instruction commente ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2010 et pour les trois années suivantes.

- 1 -

11 juillet 2011

3 507059 P - C.P. n° 817 A.D. du 7-1-1975

B.O.I.

Version imprimée: I.S.S.N. 0982 801 X

Direction générale des finances publiques

Version en ligne : I.S.S.N. 2105 2425

Directeur de publication : Philippe PARINI

Responsable de rédaction : Toussaint CENDRIER

Impression : S.D.N.C.

Rédaction : CDFiP

82, rue du Maréchal Lyautey – BP 3045 – 78103 Saint-Germain-en-Laye cedex

17, Bd du Mont d'Est – 93192 Noisy-le-Grand cedex

SOMMAIRE

INTRODUCTION	1
 CHAPITRE 1 : SUPPRESSION DU REGIME D'IMPUTATION SANS LIMITATION DE MONTANT SUR LE REVENU GLOBAL DU DEFICIT FONCIER PROVENANT DES DEPENSES EXPOSEES EN VUE DU MAINTIEN ET DE LA PROTECTION DU PATRIMOINE NATUREL AUTRES QUE LES INTERETS D'EMPRUNT	4
 Section 1 : Rappel du régime de déduction des travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques	6
Section 2 : Rappel de la règle spéciale d'imputation sans limitation de montant sur le revenu global des déficits fonciers provenant de dépenses exposées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel (deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI)	8
Section 3 : Suppression de l'imputation sans limitation de montant sur le revenu global des déficits fonciers provenant de dépenses supportées au titre du maintien et de la protection du patrimoine naturel	9
 CHAPITRE 2 : INSTITUTION D'UNE REDUCTION D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES DEPENSES AUTRES QUE LES INTERETS D'EMPRUNT SUPPORTEES EN VUE DU MAINTIEN ET DE LA PROTECTION DU PATRIMOINE NATUREL	11
 Section 1 : Champ d'application de la réduction d'impôt	12
 A. BENEFICIAIRES	12
B. ESPACES NATURELS CONCERNES	21
C. DEPENSES CONCERNEES	24
 Section 2 : Modalités d'application de la réduction d'impôt	34
 A. MODALITES DE CALCUL DE LA REDUCTION D'IMPOT	34
B. MODALITES D'IMPUTATION DE LA REDUCTION D'IMPOT	39
 Section 3 : Articulation avec d'autres dispositifs fiscaux	41
 A. NON-DEDUCTIBILITE DES REVENUS IMPOSABLES DES DEPENSES ELIGIBLES A LA REDUCTION D'IMPOT	41
B. PRISE EN COMPTE DE LA REDUCTION D'IMPOT DANS LE CADRE DU PLAFONNEMENT GLOBAL DES AVANTAGES FISCAUX	43

Section 4 : Justification des dépenses ayant donné lieu à la réduction d'impôt et sanctions applicables en cas de remise en cause 44

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR 46

Annexe : Article 95 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, Journal officiel du 30 décembre 2009)

INTRODUCTION

1. L'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009) supprime, à compter du 1^{er} janvier 2010, la possibilité d'imputation sans limitation de montant des déficits fonciers issus des dépenses inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel autre que les intérêts d'emprunt. Ces dépenses demeurent, sous certaines conditions, déductibles des revenus fonciers dans les conditions de droit commun (chapitre 1).

2. Ce même article crée une réduction d'impôt sur le revenu au titre des dépenses de l'espèce supportées du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013. Cet avantage fiscal est applicable à la condition que les dépenses concernées n'aient pas été déduites pour la détermination des revenus imposables à l'impôt sur le revenu, notamment des revenus fonciers.

Codifiée sous l'article 199 octovies du code général des impôts (CGI), cette réduction d'impôt est égale à 25 % du montant des dépenses réalisées pour le maintien et la protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt, dans la limite annuelle de 10 000 € de dépenses (chapitre 2).

3. La présente instruction commente ces nouvelles dispositions, qui s'appliquent à compter de l'imposition des revenus de l'année 2010 et pour les trois années suivantes (chapitre 3).

CHAPITRE 1. SUPPRESSION DU REGIME D'IMPUTATION SANS LIMITATION DE MONTANT SUR LE REVENU GLOBAL DU DEFICIT FONCIER PROVENANT DES DEPENSES EXPOSEES EN VUE DU MAINTIEN ET DE LA PROTECTION DU PATRIMOINE NATUREL AUTRES QUE LES INTERETS D'EMPRUNT

4. Rappel. Les propriétaires d'espaces naturels qui réalisent des dépenses liées au maintien et à la protection du patrimoine naturel sont autorisés à :

- déduire de leurs revenus fonciers les dépenses de restauration et de gros entretien réalisées en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés (section 1) ;

- imputer sur leur revenu global sans limitation de montant les déficits fonciers provenant des dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, afférentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel (section 2).

5. Dispositions nouvelles. A compter du 1^{er} janvier 2010, l'imputation sans limitation de montant sur le revenu global des déficits fonciers provenant des dépenses afférentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt est supprimée (section 3).

Section 1 : Rappel du régime de déduction des travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques

6. En sus des déductions communes à l'ensemble des propriétés urbaines et rurales, le 2° du I de l'article 31 du CGI permet de retrancher du revenu brut foncier des seules propriétés rurales certaines dépenses de travaux spécifiques.

7. Ainsi, le c quinques du 2° du I de l'article 31 précité du CGI, issu de l'article 106 de la loi de finances rectificative pour 2005 (n° 2005-1720 du 30 décembre 2005) et complété par l'article 21 de la loi relative aux parcs nationaux, aux parcs naturels marins et aux parcs naturels régionaux (n° 2006-436 du 14 avril 2006), autorise, depuis le 1^{er} janvier 2006, la déduction des revenus fonciers des travaux de restauration et de gros entretien réalisés en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés.

Ce régime de déduction des travaux spécifiques aux propriétés rurales n'est pas modifié.

Pour plus de précisions sur les dépenses de travaux de restauration et de gros entretien effectués sur des espaces naturels spécifiques, voir la fiche n° 12 de l'instruction administrative du 23 mars 2007 publiée au Bulletin officiel des impôts (BOI) sous la référence 5 D-2-07, n° 29 et suivants.

Section 2 : Rappel de la règle spéciale d'imputation sans limitation de montant sur le revenu global des déficits fonciers provenant de dépenses exposées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel (deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI)

8. Le deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI prévoit que les déficits fonciers provenant de dépenses liées au maintien et à la protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt sont, sous certaines conditions, imputables sur le revenu global sans limitation de montant.

Cette règle d'imputation sans limitation de montant sur le revenu global s'applique à condition que les dépenses précitées aient reçu un avis favorable du service de l'Etat compétent en matière d'environnement et qu'elles aient été effectuées sur des espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2 ou L. 414-1 du code de l'environnement ou des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme.

Il est rappelé que l'imputation sur le revenu global mentionnée au deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI est accordée à raison des revenus fonciers tirés d'un espace naturel concerné. Il s'ensuit que la mesure ne s'applique pas lorsque les revenus considérés sont compris dans les bénéfices d'une entreprise ou d'une exploitation.

Pour plus de précisions sur la règle d'imputation sans limitation de montant sur le revenu global des déficits fonciers provenant des dépenses exposées pour le maintien et la protection du patrimoine naturel, voir l'instruction administrative du 3 décembre 2007 publiée au BOI sous la référence 5 D-4-07.

Section 3 : Suppression de l'imputation sans limitation de montant sur le revenu global des déficits fonciers provenant de dépenses supportées au titre du maintien et de la protection du patrimoine naturel

9. Le 4° du I de l'article 95 de la loi de finances rectificative pour 2009, supprimant à cet effet le deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 du CGI, met fin à la possibilité de déduire du revenu global sans limitation de montant les déficits fonciers provenant des dépenses de maintien et de protection du patrimoine naturel autres que les intérêts d'emprunt (voir n° 8.), et cela à compter de l'imposition des revenus de l'année 2010 et pour les trois années suivantes.

En revanche, le régime de déduction des revenus fonciers des travaux de restauration et de gros entretien réalisés en vue du maintien en bon état écologique et paysager de certains espaces naturels protégés (voir n° 7.) demeure applicable, toutes conditions étant par ailleurs remplies.

10. En conséquence, les déficits fonciers provenant des dépenses exposées à compter du 1^{er} janvier 2010 pour le maintien et la protection du patrimoine naturel sont imputables sur le revenu global de l'année 2010 dans la limite annuelle de 10 700 €. La fraction du déficit foncier supérieure à cette limite, ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunt, ne sont imputables que sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

CHAPITRE 2 : INSTITUTION D'UNE REDUCTION D'IMPOT SUR LE REVENU AU TITRE DES DEPENSES AUTRES QUE LES INTERETS D'EMPRUNT SUPPORTEES EN VUE DU MAINTIEN ET DE LA PROTECTION DU PATRIMOINE NATUREL

11. A compter du 1^{er} janvier 2010, les propriétaires d'espaces naturels qui effectuent des dépenses autres que les intérêts d'emprunt en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel ont le choix, pour ces dépenses, entre leur déduction des revenus fonciers et le bénéfice de la réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 octovies du CGI.

Section 1 : Champ d'application de la réduction d'impôt

A. BENEFICIAIRES

12. La réduction d'impôt bénéficie aux personnes physiques et aux associés personnes physiques de certaines sociétés, à condition que ces personnes soient domiciliées fiscalement en France au sens de l'article 4 B du CGI.

1. Personnes physiques

13. La réduction d'impôt sur le revenu s'applique aux contribuables personnes physiques fiscalement domiciliés en France au sens de l'article 4 B du CGI.

14. L'espace naturel doit être la propriété du contribuable demandant le bénéfice de la réduction d'impôt ou de l'un des membres de son foyer fiscal au sens des articles 196 à 196 B du CGI.

2. Associés personnes physiques de certaines sociétés de personnes

15. Les espaces naturels peuvent être la propriété d'une société ou d'un groupement non soumis à l'impôt sur les sociétés.

Il peut s'agir notamment d'une société civile immobilière de gestion, d'une société immobilière de copropriété relevant de l'article 1655 ter du CGI ou de toute autre société de personnes, telles que les sociétés en nom collectif (SNC) ou les sociétés en participation (SEP), soumises au régime fiscal des articles 8 à 8 ter du CGI. Dans ce cas, l'avantage fiscal s'applique à l'associé personne physique de la société non soumise à l'impôt sur les sociétés, qui peut donc bénéficier de la réduction d'impôt pour la quote-part des dépenses de restauration qu'il a supportée et qui correspondent à ses droits dans la société.

16. Les parts de ces sociétés peuvent être soit détenues par l'associé personne physique dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé, soit inscrites à l'actif d'une société ou d'une entreprise individuelle dont les résultats seraient soumis à l'impôt sur le revenu à son nom.

3. Domiciliation fiscale en France

17. Le contribuable qui entend bénéficier de la réduction d'impôt doit être domicilié fiscalement en France au sens de l'article 4 B du CGI. Il s'agit, conformément aux dispositions de l'article 4 A du même code, des contribuables qui sont soumis en France à l'impôt sur le revenu sur l'ensemble de leur revenus, qu'ils soient de source française ou étrangère. Dans la généralité des cas, il s'agit de personnes résidant en France métropolitaine ou dans un département d'outre-mer.

Les personnes qui sont fiscalement domiciliées en France au sens du 2 de l'article 4 B précité du CGI, c'est-à-dire les agents de l'Etat qui exercent leurs fonctions ou sont chargés de mission dans un pays étranger et qui ne sont pas soumis dans ce pays à un impôt personnel sur l'ensemble des revenus, peuvent bénéficier de la réduction d'impôt.

18. En revanche, les personnes fiscalement domiciliées hors de France qui, en application du second alinéa de l'article 4 A du CGI, sont passibles de l'impôt sur le revenu à raison de leurs seuls revenus de source française, ne peuvent pas bénéficier de l'avantage fiscal. Il en est notamment ainsi des contribuables qui ont leur domicile fiscal en Polynésie française, dans les îles Wallis et Futuna, dans les Terres australes et antarctiques françaises, à Mayotte, à Saint-Pierre-et-Miquelon, à Saint-Martin, à Saint-Barthélemy ou en Nouvelle-Calédonie.

4. Cas particuliers

19. Indivision. Le troisième alinéa du II de l'article 199 octovies du CGI prévoit que lorsque le bien est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses correspondant à ses droits indivis sur le bien concerné.

Il est précisé que le plafond de dépenses éligibles à la réduction d'impôt n'est pas divisé par le nombre de propriétaires indivis du bien (voir n° 34.).

20. Démembrement du droit de propriété ou des parts sociales. L'article 199 octovies du CGI n'exclut pas du bénéfice de la réduction d'impôt les biens ou les titres dont le droit de propriété est démembré. Il s'ensuit que les usufruitiers sont susceptibles de bénéficier de l'avantage fiscal à raison des dépenses éligibles qu'ils supportent.

B. ESPACES NATURELS CONCERNES

21. Sont concernées les propriétés non bâties qui constituent des espaces naturels au sens des articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2 ou L. 414-1 du code de l'environnement ou au sens de l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme.

Ces espaces naturels doivent par ailleurs avoir reçu le label de la « Fondation du patrimoine » qui prévoit les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel.

Ne peuvent notamment être considérés comme des propriétés non bâties pour l'application de ces dispositions, les jardins d'agrément et parcs dont la valeur locative est retenue pour l'assiette de la taxe d'habitation, conformément aux dispositions de l'article 1409 du CGI qui prévoient que ces terrains constituent les dépendances immédiates des habitations.

1. Espaces naturels concernés

22. Pour l'application du présent dispositif, sont considérés comme faisant partie du patrimoine naturel les immeubles ayant reçu le label de la « Fondation du patrimoine » et qui appartiennent aux catégories suivantes :

- les parcs nationaux (code de l'environnement, art. L. 331-2) ;
- les réserves naturelles classées (code de l'environnement, art. L. 332-2) ;
- les sites classés (code de l'environnement, art. L. 341-2) ;
- les espaces concernés par les arrêtés préfectoraux de protection de biotope (code de l'environnement, art. L. 411-1 et L. 411-2) ;
- les espaces « Natura 2000 » (code de l'environnement, art. L. 414-1) ;
- les espaces naturels remarquables du littoral (code de l'urbanisme, art. L. 146-6).

Cette liste est identique à celle qui figure au c quinquies du 2° du I de l'article 31 du CGI, à laquelle doivent s'ajouter les espaces concernés par un arrêté de biotope.

Pour plus de précisions sur ces différentes catégories, voir l'instruction administrative du 3 décembre 2007 publiée au BOI sous la référence 5 D-4-07, n° 7 à 24.

2. Octroi du label de la « Fondation du patrimoine ».

23. Seules peuvent faire partie du patrimoine naturel les espaces naturels qui ont obtenu le label de la « Fondation du patrimoine » en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine. Ce label prévoit les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel.

Pour plus de précisions sur les modalités d'octroi du label « Fondation du patrimoine », voir l'instruction administrative du 3 décembre 2007 publiée au BOI sous la référence 5 D-4-07, n° 25 à 32.

C. DEPENSES CONCERNEES

24. Ouvrent droit à la réduction d'impôt, les dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, effectuées sur des espaces naturels (tels que définis au n° 22.), en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel, ayant reçu un avis favorable du service de l'Etat compétent en matière d'environnement, c'est-à-dire des directions régionales de l'environnement, de l'aménagement et du logement (DREAL) (voir n° 28. à 32.).

25. Par ailleurs, pour être éligibles, ces dépenses doivent avoir été payées au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013 (voir n° 33.).

26. Contrairement à l'imputation sans limitation de montant du déficit foncier sur le revenu global, il n'est pas exigé que les dépenses éligibles à la réduction d'impôt se rapportent à un bien dont les revenus sont imposables à l'impôt sur le revenu dans la catégorie des revenus fonciers. Il s'ensuit que la mesure est susceptible de s'appliquer lorsque les dépenses concernées sont comprises dans les bénéfices d'une entreprise ou d'une exploitation.

1. Nature des dépenses éligibles à la réduction d'impôt sur le revenu

a) Dépenses relatives au maintien et à la protection du patrimoine naturel

27. Par charges relatives au maintien et à la protection du patrimoine naturel, il convient d'entendre en principe :

- les dépenses d'entretien et de réparation effectivement supportées par le propriétaire, mentionnées au a du 1° du I¹ de l'article 31 du CGI ;

- les dépenses d'amélioration des propriétés rurales non bâties effectivement supportées par le propriétaire, mentionnées au c quater du 2° du même I de l'article précité ;

- les dépenses relatives aux travaux de restauration et de gros entretien du patrimoine naturel, mentionnées au c quinques du 2° du même I de l'article précité.

Il pourra notamment s'agir de dépenses de plantation, de curage de canaux, d'entretien de berges et de réseaux de gestion de l'eau, d'élagage et d'abattage d'arbres ainsi que des dépenses de travaux et aménagements nécessaires à l'ouverture au public, tels que le balisage, la mise en place d'une signalétique ou l'aménagement de sentiers...

Pour plus de précisions sur ces différents types de dépenses, voir la fiche n° 12 de l'instruction administrative du 23 mars 2007 publiée au BOI sous la référence 5 D-2-07.
--

b) Charges ayant reçu un avis favorable du service de l'Etat compétent en matière d'environnement

28. Condition préalable. Les propriétaires d'espaces naturels qui engagent des dépenses en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel doivent solliciter un avis favorable du service de l'Etat compétent en matière d'environnement (sur le service concerné, voir ci-après, n° 30.) pour pouvoir bénéficier, le cas échéant, de la nouvelle réduction d'impôt à raison des dépenses concernées.

29. Compétence des DREAL. Les directions régionales de l'environnement, de l'aménagement et du logement (DREAL) sont des services déconcentrés du ministère de l'écologie, de l'énergie, du développement durable et de la mer, dont les missions sont définies par le décret n° 2009-235 du 27 février 2009.

Dans le cadre de la réforme de l'État, le Conseil de modernisation des politiques publiques a décidé, en décembre 2007, la création d'un échelon régional unifié du ministère du développement durable : la direction régionale de l'Environnement, de l'Aménagement et du Logement (DREAL).

Les DREAL remplacent les Directions Régionales de l'Environnement (DIREN), les Directions Régionales de l'Équipement (DRE) et les Directions Régionales de l'Industrie, de la Recherche et de l'Environnement (DRIRE), dont elles reprennent les missions.

Elles sont chargées d'élaborer et de mettre en œuvre les politiques de l'Etat en matière d'environnement, de développement et d'aménagement durables, notamment dans le domaine de la préservation et de la gestion du patrimoine naturel.

¹ Par renvoi du a du 2° du I aux dépenses de l'espèce.

30. Domaine de l'avis rendu par la DREAL. Dans le cadre de sa mission de préservation et de gestion du patrimoine naturel, la DREAL territorialement compétente donne un avis motivé et circonstancié, avec la mention favorable ou défavorable, sur les dépenses de travaux telles que mentionnées au n° 28., effectués sur les espaces naturels concernés.

c) Charges prévues par le code de l'environnement en faveur du maintien et de la protection du patrimoine naturel

31. Certaines dépenses de travaux peuvent être considérées par principe comme inhérentes au maintien et à la protection du patrimoine naturel car prévues comme telles par le code de l'environnement au titre de la définition des espaces protégés.

Dans un pareil cas, la délivrance par la DREAL d'un avis favorable revêt un caractère essentiellement formel, qui justifiera une procédure accélérée d'examen de la demande formulée par le propriétaire concerné.

Ces dépenses concernent notamment les travaux réalisés dans des sites classés ou protégés par un arrêté de biotope.

Pour plus de précisions, voir instruction administrative du 3 décembre 2007 publiée au BOI sous la référence 5 D-4-07, n° 43 à 45.

d) Dépenses exclues du champ d'application de la réduction d'impôt

32. Sont exclues des dépenses ouvrant droit au bénéfice de la réduction d'impôt, les dépenses suivantes :

- les intérêt d'emprunt, y compris ceux contractés pour financer des travaux couverts par la mesure ;
- les dépenses qui n'ont pas été réalisées en vue de la préservation du patrimoine ;
- les dépenses réalisées en vue de la préservation du patrimoine mais n'ayant pas reçu un avis favorable du service compétent en matière d'environnement.

La déduction de ces dépenses dans les conditions de droit commun applicables pour la détermination des revenus fonciers imposables à l'impôt sur le revenu, n'est pas soumise à l'avis du service de l'Etat compétent en matière d'environnement.

2. Période d'éligibilité des dépenses

33. Seules les dépenses supportées par le contribuable ou un membre de son foyer fiscal au cours de la période allant du 1^{er} janvier 2010 au 31 décembre 2013 ouvrent droit à la réduction d'impôt sur le revenu.

Section 2 : Modalités d'application de la réduction d'impôt

A. MODALITES DE CALCUL DE LA REDUCTION D'IMPOT

1. Base plafonnée de la réduction d'impôt

34. Base de la réduction d'impôt. La base de la réduction d'impôt est constituée par le montant des dépenses éligibles définies aux n° 24. et suivants de la présente instruction, effectivement payées au titre de l'année d'imposition et restant à la charge du contribuable.

Lorsque le bien est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt calculée sur la fraction de dépenses éligibles correspondant à ses droits dans l'indivision.

Lorsque le bien est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés personnes physiques bénéficient de la réduction d'impôt pour la quote-part des dépenses éligibles correspondant à leurs droits dans la société.

35. Dépenses effectivement payées et justifiées. Seules ouvrent droit à la réduction d'impôt, au titre de l'année de leur versement, les sommes effectivement acquittées par le contribuable au titre des travaux éligibles et dont il justifie qu'elles ont bien été affectées au paiement des dépenses correspondantes.

Les dépenses éligibles, qui s'entendent selon les termes mêmes du II de l'article 199 octovicies du CGI, de celles effectivement supportées par le contribuable, doivent donc être retenues, s'il y a lieu, sous déduction des aides ou subventions accordées pour la réalisation des travaux, notamment par la Fondation du patrimoine. A cet égard, il est précisé que le montant de ces aides et subventions éventuelles s'impute sur le montant des dépenses éligibles avant application du plafonnement annuel de la base de la réduction d'impôt à 10 000 € (voir n° 36.)

Le versement d'un acompte, notamment lors de l'acceptation du devis, ne peut-être considéré comme un paiement pour l'application de la réduction d'impôt. Le paiement est considéré comme intervenu lors du règlement définitif de la facture. Un devis, même accepté, ne peut en aucun cas être considéré comme une facture.

Il est précisé à titre de règle pratique que :

- lorsque l'entreprise qui a réalisé les travaux accorde au contribuable un paiement de la facture échelonné en plusieurs fois (avec ou sans frais), la dépense est considérée comme intégralement payée à la date à laquelle le premier versement est effectué ;

- en cas de recours à un crédit à la consommation pour le financement de la dépense, le fait générateur du crédit d'impôt reste fixé à la date du paiement de la facture à l'entreprise qui a réalisé les travaux², quelles que soient les échéances du remboursement du crédit par le contribuable à l'organisme prêteur.

Les dépenses éligibles sont prises en compte pour leur montant TVA comprise. Cette règle comporte toutefois une exception pour les bailleurs dont les loyers sont soumis à la TVA de plein droit ou sur option (CGI, art. 33 quater).

Les dépenses ouvrant droit à la réduction d'impôt doivent être appuyées de pièces justificatives que les contribuables peuvent être amenés à produire à la demande de l'administration. Ces justificatifs sont constitués des factures et de tous autres éléments permettant d'établir avec précision la nature, le montant et la réalité de la charge supportée. Ces documents sont susceptibles d'être examinés ultérieurement par l'administration, en cas de contrôle ou de réclamation.

36. Plafonnement des dépenses. A la différence de la règle d'imputation sans limitation de montant des déficits fonciers sur le revenu global, le nouvel avantage fiscal consenti sous la forme d'une réduction d'impôt est plafonné. Les dépenses éligibles sont en effet retenues dans la limite annuelle de 10 000 €.

Lorsque le bien est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés, le plafond de dépenses éligibles à la réduction d'impôt n'est pas divisé par le nombre de porteurs de parts mais s'applique séparément à chacun. Lorsque la même société détient plusieurs immeubles ouvrant droit à la réduction d'impôt, chaque porteur de parts bénéficie de la réduction d'impôt pour la quote-part de dépenses correspondant à ses droits dans la société, dans la limite de 10 000 € par an.

Lorsque le bien est détenu en indivision, le plafond de dépenses éligibles à la réduction d'impôt n'est pas divisé par le nombre de propriétaires indivis du bien. Il s'applique distinctement à chacun des propriétaires concernés.

Le montant des dépenses éligibles qui dépasse le plafond annuel ne peut ni être reporté ni faire l'objet d'une déduction pour la détermination des revenus fonciers.

2. Taux de la réduction d'impôt

37. Pour l'imposition des revenus de l'année 2010, la réduction d'impôt est égale à 25 % du montant des dépenses ci-dessus définies aux n° 26 et suivants, retenues dans la limite annuelle de 10 000 €.

38. A compter de l'imposition des revenus de l'année 2011, le taux de la réduction d'impôt est ramené à 22 % en application de la réduction homothétique des avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu (article 105 de la loi de finances pour 2011 n°2010-1657 du 29 décembre 2010 ; M de l'article 1^{er} du décret n° 2011-520 du 13 mai 2011, Journal officiel du 15 mai 2011).

² Paiement des dépenses directement par l'organisme de crédit à l'entreprise ou par le contribuable à l'entreprise au moyen des fonds prêtés par l'organisme de crédit.

B. MODALITES D'IMPUTATION DE LA REDUCTION D'IMPOT

39. La réduction d'impôt s'impute pour son montant total sur l'impôt sur le revenu dû au titre de l'année d'imposition. Aucun dispositif d'étalement ou de fractionnement de la réduction d'impôt n'est prévu.

40. Report de l'excédent de réduction d'impôt non imputé. Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède celui de l'impôt dû par le contribuable au titre de l'année d'imposition, la fraction non imputée de cette réduction peut être reportée sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes, et cela jusqu'à la sixième inclusivement.

Section 3 : Articulation avec d'autres dispositifs fiscaux

A. NON-DEDUCTIBILITE DES REVENUS IMPOSABLES DES DEPENSES ELIGIBLES A LA REDUCTION D'IMPOT

41. Principe de non-déductibilité des revenus imposables, notamment des revenus fonciers, des dépenses éligibles à la réduction d'impôt. Lorsque le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt sur le revenu prévue par ledit article, les dépenses correspondantes ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction pour la détermination des revenus imposables à l'impôt sur le revenu, notamment des revenus fonciers.

Ainsi, en particulier, le montant des dépenses éligibles qui dépasse le plafond annuel sous lequel est calculée la réduction d'impôt (10 000 €) ne peut pas faire l'objet d'une déduction pour la détermination des revenus fonciers.

Il en est de même lorsque les dépenses éligibles servent à la détermination d'un bénéfice industriel et commercial, non commercial ou agricole : le contribuable qui bénéficie de la réduction d'impôt ne peut déduire de son bénéfice imposable les dépenses éligibles, y compris pour leur montant qui excède le plafond annuel de l'assiette de la réduction d'impôt (10 000 €). Cette non-déductibilité concerne également les éventuels amortissements pratiqués à raison des dépenses éligibles qui sont inscrites en immobilisation au bilan de l'entreprise.

Dès lors que le bénéfice industriel et commercial et le bénéfice agricole relevant d'un régime réel d'imposition (normal ou simplifié) sont déterminés en fonction des dépenses engagées³, quelle que soit leur date de paiement, il en résulte que le contribuable qui souhaite bénéficier de la réduction d'impôt à raison de dépenses engagées à la clôture d'un exercice mais non encore payées à cette date, doit renoncer à la déduction de ces dépenses pour la détermination de son bénéfice imposable au titre de cet exercice, afin de pouvoir retenir ces mêmes dépenses pour le calcul de la réduction d'impôt, lors de leur paiement ultérieur.

42. Possibilité d'option pour le régime de droit commun en matière de revenus fonciers. Le contribuable peut choisir de ne pas opter pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 octovies du CGI et de déduire les dépenses éligibles de ses autres revenus fonciers dans les conditions de droit commun.

Dans ce cas, les déficits fonciers provenant de ces dépenses engagées en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel sont imputables sur le revenu global dans la limite annuelle de 10 700 €. La fraction du déficit foncier supérieure à cette limite, ainsi que celle relative aux intérêts d'emprunt, ne sont imputables que sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

B. PRISE EN COMPTE DE LA REDUCTION D'IMPOT DANS LE CADRE DU PLAFONNEMENT GLOBAL DES AVANTAGES FISCAUX

43. La réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'article 199 octovies du CGI entre dans le champ d'application du plafonnement global de certains avantages fiscaux prévu à l'article 200-0 A du CGI. Ce dispositif de plafonnement fait l'objet de commentaires dans une instruction du 26 juillet 2010, publiée au BOI le 9 août 2010 sous la référence 5 B-19-10.

³ Il en est de même pour les bénéfices non commerciaux relevant du régime de la déclaration contrôlée, en cas d'option dans les conditions de l'article 93 A du code général des impôts pour la détermination du résultat imposable selon les créances acquises et les dépenses engagées.

**Section 4 : Justification des dépenses ayant donné lieu à la réduction d'impôt
et sanctions applicables en cas de remise en cause**

44. Justification des dépenses. D'une manière générale, le contribuable est tenu de fournir, à la demande de l'administration, toutes précisions de nature à justifier que les conditions auxquelles la réduction d'impôt est subordonnée sont remplies (article L. 10 du livre des procédures fiscales).

Ainsi, le contribuable doit notamment pouvoir justifier de la nature et de la réalité des dépenses qu'il a mentionnées sur sa déclaration d'ensemble des revenus afin de bénéficier de la réduction d'impôt. A défaut, l'avantage fiscal obtenu est remis en cause, le cas échéant partiellement si les charges sont justifiées pour une fraction de leur montant.

Les contribuables doivent donc être en mesure de produire à l'administration, à sa demande, les documents de nature à justifier de la réduction d'impôt, notamment :

- la décision d'octroi du label de la « Fondation du patrimoine » ;
- l'avis favorable du service de l'Etat compétent en matière d'environnement ;
- les justificatifs des dépenses (factures).

Ces documents doivent être conservés par les contribuables jusqu'à l'expiration du délai au cours duquel l'administration est susceptible d'exercer son droit de reprise.

45. Sanctions en cas de remise en cause de la réduction d'impôt. En cas de remise en cause de la réduction d'impôt (absence de justification des dépenses ou production de renseignements inexacts à cet égard), le montant des dépenses ayant servi de base au calcul de la réduction d'impôt est assimilé à une insuffisance de déclaration pour l'application des articles 1727 et 1729 du CGI.

CHAPITRE 3 : ENTREE EN VIGUEUR

46. Les dispositions commentées dans la présente instruction s'appliquent, aux termes du II de l'article 95 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009 (n° 2009-1674 du 30 décembre 2009), à compter de l'imposition des revenus de l'année 2010 et pour les trois années suivantes, soit jusqu'à l'imposition des revenus de l'année 2013.

BOI liés : 5 D-2-07 et 5 D-4-07

La Directrice de la législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT



Annexe**Article 95 de la troisième loi de finances rectificative pour 2009
(n° 2009-1674 du 30 décembre 2009, Journal officiel du 30 décembre 2009)**

I. — Le code général des impôts est ainsi modifié :

1° Après l'article 199 septvicies, il est inséré un article 199 octovicies ainsi rédigé :

« Art. 199 octovicies - I. — Les contribuables domiciliés en France au sens de l'article 4 B bénéficient d'une réduction d'impôt sur le revenu à raison des dépenses, autres que les intérêts d'emprunt, qu'ils supportent, entre le 1^{er} janvier 2010 et le 31 décembre 2013, en vue du maintien et de la protection du patrimoine naturel et effectuées sur des espaces naturels mentionnés aux articles L. 331-2, L. 332-2, L. 341-2, L. 411-1, L. 411-2 ou L. 414-1 du code de l'environnement ou des espaces mentionnés à l'article L. 146-6 du code de l'urbanisme, qui ont obtenu le label délivré par la Fondation du patrimoine en application de l'article L. 143-2 du code du patrimoine. Ce label prévoit les conditions de l'accès au public des espaces concernés, sauf exception justifiée par la fragilité du milieu naturel.

« La réduction d'impôt s'applique aux dépenses mentionnées au présent I ayant reçu un avis favorable du service de l'Etat compétent en matière d'environnement.

« II. — La réduction d'impôt est égale à 25 % des dépenses mentionnées au I effectivement supportées au titre de l'année d'imposition et restant à la charge des propriétaires des espaces concernés, retenues dans la limite annuelle de 10 000 €.

« Lorsque le montant de la réduction d'impôt excède l'impôt dû par le contribuable au titre d'une année d'imposition, le solde peut être imputé sur l'impôt sur le revenu dû au titre des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

« Lorsque le bien est détenu en indivision, chaque indivisaire bénéficie de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses correspondant à ses droits indivis sur le bien concerné.

« Lorsque le bien est la propriété d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés, les associés bénéficient de la réduction d'impôt à hauteur de la quote-part des dépenses correspondant à leurs droits dans la société.

« III. — Lorsque le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt prévue au présent article à raison des dépenses mentionnées au I, les dépenses correspondantes ne peuvent faire l'objet d'aucune déduction pour la détermination des revenus imposables à l'impôt sur le revenu. » ;

2° A la première phrase du treizième alinéa du h du 1° du I de l'article 31, le mot : « troisième » est remplacé par le mot : « deuxième » ;

3° Au b du 2 de l'article 32, les mots : « des deuxième et troisième alinéas » sont remplacés par les mots : « du deuxième alinéa » ;

4° Le deuxième alinéa du 3° du I de l'article 156 est supprimé ;

5° Au 3 du II de l'article 239 nonies, les mots : « troisième et quatrième alinéas » sont remplacés par les mots : « deuxième et troisième alinéas ».

II. — Le I s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2010 et pour les trois années suivantes.