



**Ce guide a été élaboré à votre attention par les avocats fiscalistes
du Cabinet Aleph Avocats en liaison avec nos services.**

Pour les questions et renseignements complémentaires vous pourrez adresser vos mails
à : philippe.jary@vmfpatrimoine.org

Régime fiscal des immeubles Monuments historiques ou assimilés 2019

La mise en place du prélèvement à la source ne dispense pas les contribuables de déposer en 2020 une déclaration des revenus qu'ils ont perçus en 2019. **Celle-ci reste en effet nécessaire pour calculer les réductions et crédits d'impôt dont ils peuvent bénéficier et liquider définitivement l'impôt dû à raison de leurs revenus.** Elle permet également l'actualisation du taux de PAS utilisé pour pratiquer la retenue à la source opérée sur les revenus salariaux et les pensions de retraite et pour calculer le montant de l'acompte que versent, notamment, les titulaires de **revenus fonciers**.

S'agissant plus particulièrement des revenus fonciers, le régime du prélèvement à la source applicable aux revenus perçus en 2019 a **donné lieu à la mise en place d'un régime transitoire sur les revenus perçus en 2018, qui a déjà impacter la déduction des dépenses de travaux effectués en 2018, et qui concerne également la déduction des dépenses de travaux en 2019**

I – IMMEUBLES DE DROIT COMMUN

Le régime fiscal de droit commun est le suivant :

1. Immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance

À quelques exceptions, le principe est qu'aucune charge ne peut être déduite du revenu. En contrepartie, l'avantage en nature relatif à la jouissance par son propriétaire n'est pas imposable.

2. Immeuble loué – Revenu foncier

Les recettes correspondent au revenu principal (ex : loyer) ou accessoire (tel que les droits d'affiche ou de chasse) encaissé au cours de l'année civile.

Les principales charges foncières déductibles sont :

- Indemnité d'éviction ;
- Dépenses d'entretien et de réparation, c'est-à-dire les travaux maintenant ou remettant l'immeuble en bon état, sans le modifier (exemples : réfection de la toiture, ravalement, remplacement de chauffage, etc.) ;
-



- Frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges, les frais de gestion, commissions d'agences, honoraires de rédaction des déclarations. Les autres frais de gestion (correspondances et téléphones) sont réputés couverts par un forfait fixé à 20 € par local ;
- Les primes d'assurance afférentes aux immeubles loués sont déductibles du revenu foncier pour leur montant réel, quel que soit le risque couvert.

- Les provisions pour charges versées par les copropriétaires bailleurs sont déductibles l'année de leur versement (et régularisées l'année suivante) ;
- Dépenses d'amélioration uniquement pour les locaux urbains loués à titre de locaux d'habitation (équipement ou élément de confort nouveau ou mieux adapté à la vie moderne, à l'exception des constructions — exemple : installation d'un ascenseur) ;
- Les frais de procédure ;
- Les impôts autres que ceux incombant en principe à l'occupant (exemple : la taxe foncière) ;
- Les intérêts d'emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés.

Les travaux de construction (ou reconstruction) ou d'agrandissement modifiant la consistance ne sont pas déductibles des revenus fonciers.

Les déficits fonciers ne sont, en principe, déductibles du revenu global que dans la limite annuelle de 10 700 € (hors intérêts d'emprunt). La fraction du déficit foncier supérieure à la limite légale annuelle, ainsi que les intérêts d'emprunts sont imputables exclusivement sur les revenus fonciers des 10 années suivantes.

Parallèlement, si le revenu global du contribuable est insuffisant pour absorber le déficit foncier plafonné imputable sur le revenu global, un déficit global est constitué et est imputable dans les conditions de droit commun sur les revenus globaux des six années suivantes.

II – IMMEUBLES HISTORIQUES OU ASSIMILÉS

1. Champ d'application du régime fiscal

L'article 156 bis du CGI, précisé par la doctrine administrative BOI-RFPI-SPEC-30-30, subordonne, depuis le 1^{er} janvier 2009, le bénéfice du régime fiscal de faveur applicable aux propriétaires et, à compter du 1^{er} janvier 2017, au preneur d'un bail emphytéotique de monuments historiques et assimilés, à trois conditions :

- **L'engagement de conserver la propriété de ces immeubles pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.** En cas de transmission à titre gratuit, les héritiers ou donataires pourront reprendre l'engagement de leur auteur pour respecter le délai de 15 ans.



En cas de non-respect de l'engagement de conservation, 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 depuis l'acquisition (et à compter de 2009 seulement).

Par exemple, le propriétaire d'un immeuble classé acquis en 2009 et ouvert à la visite décide de le céder en 2021. Pendant ces douze années, le propriétaire a, au total, imputé

600 000 € de charges (soit 50 000 € par an). En conséquence, le revenu foncier net de chacune des années 2021, 2022 et 2023 sera majoré de 200 000 €.

Des exceptions à l'application de cette majoration sont toutefois prévues :

- en cas de licenciement, d'invalidité ou de décès du contribuable ou de l'un des époux 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 pour la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

Il est ainsi financièrement pénalisant de revendre l'immeuble avant l'expiration du délai de 15 ans du fait de la majoration du revenu global ou du revenu foncier net de l'année et des deux années suivantes, alors que l'opération ne dégage pas nécessairement de plus-value et que les sommes réintégréées sur 3 ans ne sont pas prises en compte dans le calcul du prix de revient de l'immeuble.

• L'absence de détention indirecte de l'immeuble par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés

Le régime fiscal de faveur des monuments historiques est interdit en cas de détention indirecte de l'immeuble, sauf si la société civile obtient un agrément ou s'il s'agit d'une SCI « familiale ».

Une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés peut bénéficier du régime si elle :

- est détenue par des associés qui sont membres d'une même famille, ou ;
- détient un espace culturel non commercial ouvert au public auquel elle affecte le monument classé historique, ou ;
- a obtenu un agrément du ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture avant le 1^{er} janvier 2018, ou ;
- détient un immeuble affecté, au plus tard dans les deux ans qui suivent son acquisition, à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables.

En cas de détention d'un monument historique via une SCI (familiale ou non familiale), les associés doivent prendre l'engagement de conserver leurs parts pendant quinze ans à compter de leur acquisition. 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.

Par ailleurs, conformément au I de l'article 156 bis du CGI, la société propriétaire de l'immeuble doit le conserver pendant cette période de quinze ans.

Seuls les immeubles acquis par les SCI depuis le 1^{er} janvier 2009 donnent lieu à l'application de cette règle.

• **L'absence de mise en copropriété de l'immeuble** (à compter du 1^{er} janvier 2009), sauf si cette mise en copropriété fait l'objet d'un agrément délivré sous conditions de respect des nouveaux critères mentionnés ci-dessus.

Toutefois, en contrepartie de ces contraintes supplémentaires, le dispositif demeure exclu du plafonnement global des niches fiscales.

2. Modalités de déduction des charges

La particularité du régime tient à la déduction de charges, même en absence de location, et à l'imputation des déficits fonciers.

Par dérogation au principe selon lequel les charges sont déduites l'année de leur paiement, les charges « récurrentes » payées en 2019 mais afférentes à des dettes échues en 2018 ne sont pas déductibles au titre des revenus fonciers de l'année 2019 (elles étaient uniquement déductibles au titre des revenus fonciers 2018). Elles n'ont donc pas à être prises en compte dans la déclaration 2044 souscrite en 2020.

Les charges « récurrentes » sont (BOI-IR-PAS-50-20-10) :

- les frais d'administration et de gestion ;
- les primes d'assurance ;
- les taxes foncières et taxes annexes ;
- les provisions pour charges de copropriété ;
- les intérêts d'emprunt.

Par ailleurs, pour la détermination du revenu net foncier de l'année 2019, le montant des dépenses de réparation, d'entretien et d'amélioration admis en déduction est égal à la moyenne des dépenses déductibles de cette nature acquittées en 2018 et en 2019, indépendamment du montant effectivement payé en 2019. Cette règle dite de la « moyenne » s'applique bien par bien et non de manière globale (BOI-IR-PAS-50-20-10).

Les travaux d'urgence ne sont pas soumis à la règle de la « moyenne » et demeurent donc déductibles dans les conditions de droit commun. Il en va de même des travaux effectués sur les immeubles acquis ou classés monuments historiques (ou inscrits à l'Inventaire supplémentaire ou ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine) en 2019.



Les travaux d'urgence s'entendent notamment des travaux rendus nécessaires par l'effet de la force majeure : travaux consécutifs à la réparation des dégâts occasionnés par une catastrophe naturelle (réparation d'une toiture par exemple) ou par des actes de vandalisme (réparation d'une porte ou d'une fenêtre à la suite d'un cambriolage par exemple) ou encore les travaux décidés d'office par le syndic en application de la l'article 18 de la loi n° 65-557 du 10 juillet 1965.

a. Immeuble exclusivement productif de revenus

Il s'agit des immeubles loués en totalité ou bien qui donnent lieu à la perception de recettes accessoires telles que les droits d'entrée, sans que le propriétaire les occupe, même partiellement.

Les règles des revenus fonciers ci-dessus sont applicables, le régime des micro-fonciers étant toutefois exclu. Rappelons que si les régimes fonciers de faveur s'excluent les uns des autres (Robien, Malraux, monuments historiques), il est possible dans un immeuble monument historique en copropriété, comportant des appartements en Robien, de conserver l'imputation sans limite des déficits fonciers sur le revenu global pour les travaux effectués sur les parties communes (BOI-RFPI-SPEC-20-20-40 n°120).

Les dépenses de travaux appellent les commentaires suivants :

Pour les immeubles « historiques », rares sont les cas de dépenses d'amélioration déductibles, lesdits locaux n'étant qu'exceptionnellement urbains et affectés à l'habitation tout en générant des revenus.

Comme pour les revenus fonciers classiques, seules constituent des dépenses d'entretien et de réparation celles qui, soit maintiennent l'immeuble en l'état, soit le remettent en bon état. À titre d'exemple de dépenses déductibles : la réfection de la toiture, le ravalement, le remplacement de chauffage ; à l'exclusion des travaux ayant le caractère de construction, modifiant l'immeuble.

Lorsque lesdits travaux déductibles sont directement exécutés par le service des Monuments historiques, le propriétaire est autorisé à déduire uniquement le montant qu'il a personnellement supporté au titre de l'année d'imposition.

Lorsque le propriétaire a bénéficié de subventions pour exécuter des travaux, elles doivent être ajoutées aux recettes de l'année de perception ; les travaux seront déductibles dans les conditions normales.

Lorsque le propriétaire confie au service des Monuments historiques le soin d'assurer l'entretien de l'immeuble (interprété de façon stricte), il peut déduire la cotisation annuelle versée à l'administration.

Toutefois, lorsque le classement ou l'inscription au titre des Monuments historiques est limité à des éléments isolés ou dissociables de l'ensemble immobilier, seuls les travaux



qui s'y rapportent peuvent participer à la constitution d'un déficit imputable sur le revenu global. Ainsi, lorsque par exemple seul l'escalier est classé, les travaux se rapportant aux fenêtres ne pourront contribuer à la constitution d'un déficit imputable, alors qu'ils sont néanmoins déductibles des revenus fonciers.

Les charges entraînées par le droit de visite sont admises en déduction, y compris les rémunérations du personnel chargé de percevoir les droits d'entrée ou de guider les visiteurs. À titre de simplification, il est admis de déduire forfaitairement (donc au minimum et sans justification, à la condition que l'immeuble se visite) la somme de 1 525 € lorsque l'immeuble ne comprend ni parc, ni jardin ouvert au public, et 2 290 € dans le cas contraire.

Les primes d'assurance afférentes aux monuments historiques peuvent être déduites pour leur montant réel. Les dépenses de publicité afférentes à l'immeuble ouvert au public sont déductibles pour leur montant réel (y compris les bâches d'échafaudages installées pour des travaux de restauration). Les dépenses d'acquisition de matériels informatiques utilisés pour la gestion de la billetterie ou le suivi des dépenses et recettes sont déductibles pour leur montant réel par les propriétaires de monuments historiques ouverts au public et procurant des recettes imposables (BOI-RFPI-SPEC-30-20-10 n°160).

Par dérogation aux règles de droit commun, le déficit foncier y afférent peut être déduit du revenu global du contribuable, et éventuellement reporté sur les revenus des années suivantes jusqu'à la sixième année inclusivement.

De manière plus générale, seuls les déficits fonciers relatifs aux parties inscrites de la propriété sont susceptibles d'être imputés sur le revenu global (CE 18 mai 2005 n° 249950).

b. Immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance exclusive

Lorsqu'un propriétaire d'immeuble historique se réserve la jouissance de son immeuble, c'est-à-dire qu'il ne perçoit ni loyers ni droits de visite, les charges foncières correspondantes ne doivent pas figurer sur la déclaration des revenus fonciers.

Cependant, une quote-part de ces charges peut être imputée directement sur le revenu global du contribuable.

Bien entendu, ces charges ne sont déductibles du revenu global que dans la mesure où le contribuable ne demande pas leur prise en compte pour le calcul d'un crédit d'impôt au titre des dépenses afférentes à l'habitation principale

Si l'utilisation personnelle du bien n'est que partielle, il a été jugé récemment que :

- Les charges foncières en lien avec cette partie utilisée personnellement par le propriétaire sont déductibles (il appartient au contribuable de prouver ce lien existant)



- Les charges qui ne peuvent être affectées à une partie spécifique de l'immeuble doivent être réparties par le contribuable entre les différentes parties de l'immeuble, selon une clef de répartition adaptée à l'objet de ces charges (CE, 6 avril 2018, n°405509).

Les charges foncières peuvent être admises en déduction du revenu global du propriétaire au titre de l'année de leur paiement, dans les conditions ci-après. L'excédent ne peut être reporté sur les revenus imposables des années suivantes.

Les charges déductibles sont les charges de propriété énumérées à l'article 31-I-1° du CGI, c'est-à-dire les charges du revenu foncier normal. En conséquence, peuvent être déduits les frais de réparation, d'entretien et d'amélioration, les frais de gérance, les rémunérations des gardes et concierges, les impositions autres que celles incombant à l'occupant, les intérêts de dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la réparation ou l'amélioration de l'immeuble.

Dans la mesure où seules les charges de propriété sont déductibles, les réparations locatives sont exclues du droit à déduction (exemple : peinture intérieure). Il en est de même des frais de gardes et concierges qui rémunèrent des services et travaux personnels au propriétaire.

La jurisprudence du Conseil d'État a étendu la notion de réparation à celle de restauration ; notamment dans un arrêt du 9 juillet 1982 (n° 30897), le Conseil d'État a considéré que le dégagement de vestiges d'une église mérovingienne et d'une enceinte gallo-romaine du sous-sol d'une collégiale classée constituait des travaux de réparation. À l'inverse, à titre d'exemple, l'aménagement d'une terrasse n'est pas déductible dans la mesure où il ne s'agit pas de dépenses d'entretien mais d'une création. Il en est de même lorsqu'un ancien manoir inscrit est reconstruit, sur un autre terrain, avec les matériaux de l'ancien, il s'agit alors d'une nouvelle construction.

Les frais d'abattage, d'élagage et d'enlèvement d'arbres ne sont déductibles que s'ils concernent les abords eux-mêmes classés, inscrits ou faisant l'objet d'un agrément ; à l'exclusion des dépenses d'acquisition de matériels (tondeuse, tronçonneuse...).

De même, le propriétaire d'un château inscrit qui limite l'accès du public aux visites de parties extérieures ne peut déduire de son revenu global qu'une quote-part des travaux afférents à cet immeuble limitée à 50 % de leur montant (BOI-RFPI-SPEC-30-20-20 n°130).

Nous attirons votre attention sur l'actuelle tendance, de l'Administration fiscale, à remettre en cause la déductibilité à 100% des primes d'assurances usuellement pratiquée par les propriétaires de monuments historiques non productifs de revenus.

Bien que la notice d'accompagnement du formulaire de déclaration des revenus prévoit une déductibilité totale des primes d'assurance, il semble que l'Administration fiscale adopte une lecture stricte des textes et n'admette qu'une déduction à hauteur de 50%. Il faut désormais suivre cette position, conforme à la loi.



Cas du classement partiel :

- Lorsque le classement ou l'inscription vise l'immeuble dans son ensemble, les charges de propriété sont retenues en totalité.
- Si, au contraire, seule une partie dissociable de l'ensemble immobilier (parties extérieures, éléments isolés — exemples : escalier, plafond, jardin, une pièce...) est concernée, seules les dépenses de travaux afférents à cette partie ou destinées à en assurer la conservation sont retenues (CE 3^e ch., 26 septembre 2016, n°393255, confirmé par CE 8 novembre 2017 n°401332).
- S'il s'agit d'un élément isolé, mais qui n'est pas dissociable de l'ensemble immobilier, les charges sont retenues en totalité (RM Klifa, n°44314, BOI-RFPI-SPEC-30-20-10 n°80).

Le Conseil d'Etat (CE 8 novembre 2017 n°401332) a précisé les modalités de preuve de la déductibilité de travaux sur des immeubles partiellement classés. Ainsi, il appartient au contribuable de justifier de la nature, du montant et du caractère déductible des dépenses qu'il entend porter à déduction de son revenu global. Il peut le faire par la production de tous documents, à condition que ceux-ci décrivent avec une précision suffisante, la nature des travaux ainsi que leur lien avec les parties classées ou inscrites de l'immeuble.

Déduction de la participation aux travaux de l'administration des Affaires culturelles :

Les participations aux travaux de réparation ou d'entretien exécutés ou subventionnés par l'administration des Affaires culturelles sont déductibles pour leur montant total.

Lorsque le contribuable a perçu une subvention afférente à des travaux déductibles, le montant des travaux déductibles s'entend des dépenses restant à sa charge au titre de l'année, après déduction de la subvention (indépendamment de la date de versement de la subvention) ; la subvention ne constituera pas un revenu imposable dès lors que le propriétaire ne perçoit aucun revenu de l'immeuble.

Les travaux exécutés par l'administration des Affaires culturelles étant payés directement par celle-ci, la quote-part payée par le contribuable à l'administration est intégralement déductible.

Les charges de propriété déductibles étant celles réalisées au cours de l'année en cause, il appartient au contribuable de justifier de leur réalité et de leur montant, par tous moyens de preuve.

Déduction des autres dépenses :

La quote-part déductible des autres charges que les travaux réalisés ou subventionnés par l'administration des Affaires culturelles est limitée à :

- Pour les immeubles classés ou inscrits ouverts au public : 100 % des dépenses ;
- Pour les immeubles classés ou inscrits fermés au public : 50 % des dépenses ;
- Pour les immeubles agréés : 50 % des dépenses.



c. **Immeuble qui, à la fois, procure des revenus et dont le propriétaire se réserve la jouissance**

Il s'agit notamment du cas où le propriétaire occupe son immeuble qui est visité à titre onéreux.

Dans ce cas, les deux régimes ci-dessus sont applicables concurremment (revenu foncier et régime spécial des Monuments historiques).

Les charges sont ventilées entre les revenus fonciers d'une part et le régime spécial d'autre part :

- Les charges afférentes à l'ouverture au public sont intégralement déduites des revenus fonciers.
- Les autres charges ne sont, en principe, déductibles des revenus fonciers que lorsqu'elles se rapportent aux locaux visités. À titre de simplification, elles sont évaluées forfaitairement aux trois quarts, le quart restant étant présumé constituer une charge afférente à la partie dont le propriétaire se réserve la jouissance ; toutefois, le propriétaire, à la condition d'en justifier, peut adopter une autre répartition entre revenu foncier et déduction spéciale du revenu global, charge par charge.

Concernant les travaux de réparation et d'entretien subventionnés ou réalisés par l'administration des Affaires culturelles, il est admis, à titre de règle pratique, qu'ils concernent les locaux visités, les modalités des revenus fonciers étant ainsi applicables ; toutefois, il convient dans cette hypothèse de vérifier si cette tolérance est favorable, les subventions perçues étant alors imposables en recettes.

Concernant les primes d'assurance, leur totalité est déductible, y compris les primes d'assurance habitation (BOI-RFPI-BASE-20-60 n°50).

- Les charges foncières imputables sur le revenu global sont celles dont il n'a pas été tenu compte pour la détermination du revenu foncier de l'immeuble, dans les conditions du (b) ci-dessus.

3. Obligations déclaratives

- Les propriétaires de monuments historiques doivent souscrire une déclaration d'ensemble de leurs revenus n° 2042 ainsi que, le cas échéant, une déclaration n° 2044 selon les modalités suivantes :
 - si l'immeuble procure des recettes imposables, les charges foncières déductibles sont indiquées sur la déclaration n° 2044 ;
 - si l'immeuble est improductif de revenu, les charges déductibles sont portés directement sur la déclaration n° 2042 (déductions diverses) ;
 - si l'immeuble est en partie productif de revenus et occupé pour le surplus, les charges déductibles doivent être ventilées entre les deux déclarations.
- Le contribuable doit joindre à ses déclarations annuelles une note indiquant la date de la décision en vertu de laquelle l'immeuble a été, en tout ou en partie, classé, inscrit,



agréé ou labellisé, le détail des sommes dont la déduction est demandée : la date de paiement des travaux, leur nature, le bénéficiaire des versements, le montant total de chacune des catégories de dépenses dont la déduction est demandée et la répartition de ces dépenses entre le revenu foncier et le revenu global.

- La déclaration d'ouverture au public doit être faite avant le 1^{er} février auprès du délégué régional au Tourisme, son récépissé doit être joint à la déclaration de revenus. La formalité de déclaration et le récépissé de cette déclaration n'ont pas de caractère substantiel. La souscription de cette déclaration et du récépissé permet au contribuable de s'en prévaloir pour soutenir que la condition d'ouverture au public du monument historique est satisfaite mais le non-respect de ces règles formelles ne lui interdit pas de prouver par tous moyens la réalité de cette ouverture et ainsi pouvoir déduire les charges foncières exposées (CE 24 janvier 2011, n°308519).

À noter que pour les autres documents à produire par les propriétaires de monuments historiques (documents visés à l'article 41 J de l'annexe III au CGI), la jurisprudence considère que leur omission n'est pas, à elle seule, de nature à faire obstacle à la déduction des charges afférentes à un monument historique (CAA Bordeaux 4 avril 2006 n° 03-113), à condition de pouvoir régulariser la situation.