

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-IR-RICI-240-20-20170428

Date de publication : 28/04/2017

DGFIP

IR - Réductions et crédits d'impôt - Dépenses de préservation du patrimoine naturel - Modalités d'application

Positionnement du document dans le plan :

IR - Impôt sur le revenu

Réductions et crédits d'impôt

Titre 24 : Dépenses de préservation du patrimoine naturel

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

Sommaire :

I. Modalités de calcul de la réduction d'impôt

A. Base plafonnée de la réduction d'impôt

1. Base de la réduction d'impôt

2. Dépenses effectivement payées et justifiées

3. Plafonnement des dépenses

B. Taux de la réduction d'impôt

II. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt

III. Articulation avec d'autres dispositifs fiscaux

A. Non-déductibilité des revenus imposables des dépenses éligibles à la réduction d'impôt

1. Principe de non-déductibilité des revenus imposables, notamment des revenus fonciers, des dépenses éligibles à la réduction d'impôt

2. Possibilité d'option pour le régime de droit commun en matière de revenus fonciers

B. Prise en compte de la réduction d'impôt dans le cadre du plafonnement global des avantages fiscaux

IV. Justification des dépenses ayant donné lieu à la réduction d'impôt et sanctions applicables en cas de remise en cause

A. Justification des dépenses

B. Sanctions en cas de remise en cause de la réduction d'impôt

La réduction d'impôt prévue par l'[article 199 octovicies du code général des impôts \(CGI\)](#) est applicable depuis 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.

I. Modalités de calcul de la réduction d'impôt

A. Base plafonnée de la réduction d'impôt

1. Base de la réduction d'impôt

1

La base de la réduction d'impôt est constituée par le montant des dépenses éligibles définies au [BOI-IR-RICI-240-10-30](#) 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.

2. Dépenses effectivement payées et justifiées

10

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 sous déduction, s'il y a lieu, 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 euros (cf. **I-A-3 § 20**).

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 travaux (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), 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.

3. Plafonnement des dépenses

20

L'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 euros.

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 euros 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.

B. Taux de la réduction d'impôt

30

Pour l'imposition des revenus de l'année 2010, la réduction d'impôt est égale à 25 % du montant des dépenses définies au [I-A § 1 et suivants](#), retenues dans la limite annuelle de 10 000 euros.

40

Pour 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 ([loi n° 2010-1657 du 29 décembre 2010 de finances pour 2011, art. 105](#) ; [décret n° 2011-520 du 13 mai 2011, art. 1^{er}, M](#)).

A compter de l'imposition des revenus de l'année 2012, le taux de la réduction d'impôt est ramené à 18 % en application de la réduction homothétique des avantages fiscaux à l'impôt sur le revenu ([loi n° 2011-1977 du 28 décembre 2011 de finances pour 2012, art. 83](#) ; [décret n° 2012-547 du 23 avril 2012, art. 1^{er}, L](#)).

II. Modalités d'imputation de la réduction d'impôt

50

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.

60

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.

III. Articulation avec d'autres dispositifs fiscaux

A. Non-déductibilité des revenus imposables des dépenses éligibles à la réduction d'impôt

1. Principe de non-déductibilité des revenus imposables, notamment des revenus fonciers, des dépenses éligibles à la réduction d'impôt

70

Lorsque le contribuable bénéficie de la réduction d'impôt sur le revenu concernée, 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 euros) 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 euros). 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 engagées, 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.

Remarque : Ces dispositions s'appliquent également 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 CGI](#) pour la détermination du résultat imposable selon les créances acquises et les dépenses engagées.

2. Possibilité d'option pour le régime de droit commun en matière de revenus fonciers

80

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 euros. 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 réduction d'impôt dans le cadre du plafonnement global des avantages fiscaux

90

La réduction d'impôt sur le revenu prévue à l'[article 199 octovicies 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 au [BOI-IR-LIQ-20-20-10](#)

IV. Justification des dépenses ayant donné lieu à la réduction d'impôt et sanctions applicables en cas de remise en cause

A. Justification des dépenses

100

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 ([livre des procédures fiscales, art. L. 10](#)).

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'État 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.

B. Sanctions en cas de remise en cause de la réduction d'impôt

110

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 de l'[article 1727 du CGI](#) et l'[article 1729 du CGI](#).