

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-SPEC-30-30-19/12/2018

Date de publication : 19/12/2018

RFPI - Revenus fonciers - Régimes spéciaux - Monuments historiques et assimilés - Conditions d'application

Positionnement du document dans le plan :

RFPI - Revenus fonciers et profits du patrimoine immobilier
Revenus fonciers - Régimes spéciaux
Titre 3 : Régime des monuments historiques et assimilés
Chapitre 3 : Conditions d'application

Sommaire :

- I. Engagement de conservation des immeubles
 - A. Personnes concernées et mode de détention de l'immeuble
 - 1. Démembrement de la propriété
 - 2. Détention par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés
 - 3. Détention par une indivision
 - a. Principe
 - b. Cas particulier des indivisions familiales
 - B. Point de départ de l'engagement de conservation
 - 1. Cas général
 - 2. Reprise de l'engagement de conservation en cas d'acquisition à titre gratuit
 - 3. Cas des biens acquis antérieurement au 1er janvier 2009
 - C. Justification de l'engagement de conservation
 - 1. Engagement initial
 - 2. Reprise de l'engagement
 - D. Conséquences du non-respect de l'engagement de conservation des immeubles
 - 1. Principe : application d'une majoration de la base imposable
 - a. Définition des charges indûment imputées
 - b. Modalités d'application
 - 1° Immeuble acquis depuis le 1er janvier 2009
 - 2° Immeuble acquis avant le 1er janvier 2009
 - c. Incidence sur la détermination des plus-values immobilières
 - 2. Exceptions à l'application de la majoration
 - a. Licenciement, invalidité, décès
 - b. Mutation à titre gratuit en cas de reprise de l'engagement de conservation par les héritiers ou légataires
 - 1° En cas de décès
 - 2° Mutation à titre gratuit : reprise de l'engagement de conservation par les donataires

II. Condition tenant au mode de détention des immeubles

A. Principe de détention directe des immeubles

B. Exceptions à l'exigence de détention directe des immeubles

1. Champ d'application

a. Société civile dont les associés sont membres d'une même famille

1° Immeubles concernés

2° Définition de la société civile « familiale »

b. Société civile détenant un espace culturel non commercial ouvert au public

1° Immeubles concernés

2° Affectation à un espace culturel non commercial ouvert au public

3° Affectation à cet usage pendant une durée d'au moins quinze ans

c. Société civile bénéficiant d'un agrément

d. Société civile détenant un immeuble affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables

1° Immeubles concernés

2° Conditions tenant à l'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables

2. Conditions d'application

a. Engagement de conservation

1° Principe

2° Cas particulier des sociétés civiles dont les associés sont membres d'une même famille

b. Majoration de la base d'imposition en cas de rupture de l'engagement

III. Condition tenant à l'absence de division des immeubles

A. Principe d'exclusion des immeubles mis en copropriété

B. Exceptions

1. Champ d'application

a. Division bénéficiant d'un agrément (divisions réalisées du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2017)

b. Division portant sur un immeuble affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables (divisions réalisées depuis le 1er janvier 2018)

1° Immeubles concernés

2° Conditions tenant à l'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables

2. Modalités d'application

1

En application des dispositions de l'article 156 bis du code général des impôts (CGI), les dispositions dérogatoires du droit commun dont peuvent bénéficier les propriétaires de monuments historiques au titre de la prise en compte des charges foncières supportées à raison de ces immeubles pour la détermination de l'assiette de l'impôt sur le revenu, sont subordonnées aux conditions suivantes depuis l'imposition des revenus de l'année 2009 :

- l'engagement de conservation de 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 (I § 10 à 200) ;

- la détention directe de l'immeuble, sous réserve d'exceptions applicables sous conditions (II § 210 à 450) ;

- l'absence de mise en copropriété de l'immeuble, sous réserve d'exceptions applicables sous conditions (III § 460 à 560).

I. Engagement de conservation des immeubles

10

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.

A. Personnes concernées et mode de détention de l'immeuble

20

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

1. Démembrement de la propriété

30

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.

2. Détention par l'intermédiaire d'une société non soumise à l'impôt sur les sociétés

40

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 ([II-B § 240 à 450](#)).

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, [II-B-2-a-2° § 430](#)).

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.

3. Détention par une indivision

a. Principe

43

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. À 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 ([I-D § 100 à 200](#)).

b. Cas particulier des indivisions familiales

47

Lorsque l'indivision est constituée entre les membres d'une même famille, il est admis, à l'instar des dispositions applicables aux associés d'une société constituée entre membres d'une même famille ([II-B-2-a-2° § 440](#)), 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.

B. Point de départ de l'engagement de conservation

1. Cas général

50

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 ([I-B-2 § 60](#)).

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 calculer la durée de 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.

2. Reprise de l'engagement de conservation en cas d'acquisition à titre gratuit

60

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 ([I-D-2-b § 190 et 200](#)).

3. Cas des biens acquis antérieurement au 1^{er} janvier 2009

70

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.

En d'autres termes, 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.

C. Justification de l'engagement de conservation

1. Engagement initial

80

L'engagement de conservation résulte de la seule mention de charges déductibles selon le régime dérogatoire selon le cas :

- sur la déclaration d'ensemble des revenus (formulaire n° [2042](#) (CERFA n° 10330, disponible sur le site www.impots.gouv.fr) en ligne déductions diverses) ;
- ou sur la déclaration des revenus fonciers (formulaire n° [2044-SPE](#) (CERFA n° 10335)).

En d'autres termes, 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 ans.

2. Reprise de l'engagement

90

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](#) (CERFA n° 10330) (ligne déductions diverses) ;
 - ou sur la déclaration des revenus fonciers n° [2044-SPE](#) (CERFA n° 10335) 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.

Les formulaires n° [2042](#) et n° [2044-SPE](#) sont disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

D. Conséquences du non-respect de l'engagement de conservation des immeubles

1. Principe : application d'une majoration de la base imposable

100

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 au cours de laquelle l'engagement de conservation n'a pas été respecté et des deux années suivantes est majoré du tiers du

montant des charges indûment imputées.

a. Définition des charges indûment imputées

110

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 cinquième 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 CGI.

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.

b. Modalités d'application

120

Cette majoration s'applique à compter de l'imposition des revenus de l'année 2009, ses modalités d'application différent selon la date d'acquisition de l'immeuble :

1° Immeuble acquis depuis le 1^{er} janvier 2009

130

Le revenu global ou le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle l'engagement de conservation 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.

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

Son propriétaire décide de le céder en juillet 2021 (N+12), 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 (N+12), 2022 (N+13) et 2023 (N+14) sera majoré de 200 000 €.

2° Immeuble acquis avant le 1^{er} janvier 2009

140

Le revenu global ou le revenu net foncier de l'année au cours de laquelle cet engagement de conservation 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.

Exemple : Soit un immeuble inscrit au titre des monuments historiques acquis en juin 2000 (N), 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 (N+13), 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 (N+9). Ainsi, le revenu global de chacune des années 2013 (N+13), 2014 (N+14) et 2015 (N+15) sera majoré d'un montant égal à 40 000 € (un tiers des 120 000 € de charges déduites du revenu des années 2009 (N+9) à 2012 (N+12)).

150

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.

À 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 (CERFA n° 10 330) et/ou de revenus fonciers n° 2044-SPE (CERFA n° 10 335), disponibles en ligne sur le site www.impots.gouv.fr.

L'intérêt de retard mentionné à l'article 1727 du CGI n'est pas applicable à la réintégration spontanée des charges indûment imputées dans la base imposable à l'impôt sur le revenu effectuée par le contribuable dans le délai précité.

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, les services des impôts doivent y procéder dans les conditions et selon les procédures de droit commun.

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 CGI.

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.

c. Incidence sur la détermination des plus-values immobilières

160

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.

2. Exceptions à l'application de la majoration

170

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.

a. Licenciement, invalidité, décès

180

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.

b. Mutation à titre gratuit en cas de reprise de l'engagement de conservation par les héritiers ou légataires

1° En cas de décès

190

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 [I-C-1 § 80](#), 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 l'engagement du défunt, 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.

2° Mutation à titre gratuit : reprise de l'engagement de conservation par les donataires

200

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 (N) par un contribuable qui en fait donation à ses enfants en 2019 (N+10). 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 (N+15).

II. Condition tenant au mode de détention des immeubles

210

Le II de l'article 156 bis du CGI prévoit que le bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI propres aux immeubles historiques et assimilés n'est pas ouvert aux immeubles détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés. Partant, seuls les immeubles historiques ou assimilés détenus directement par les contribuables ouvrent en principe droit au bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI.

Toutefois, des exceptions à ce principe de détention directe, applicables sous conditions, sont prévues au même II de l'article 156 bis du CGI.

220

Conformément aux dispositions du IV de l'article 156 bis du CGI, 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.

Ainsi, lorsque la société a acquis l'immeuble avant le 1^{er} janvier 2009, la cession des parts de cette société, que l'acquéreur soit ou non membre de la famille des autres associés, n'entre pas dans le champ d'application du II de l'article 156 bis du CGI et, partant, est sans incidence sur le bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI.

A. Principe de détention directe des immeubles

230

En application du premier alinéa du II et du IV de l'article 156 bis du CGI, les immeubles historiques et assimilés détenus par des sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés, dès lors qu'ils ont été acquis par ces sociétés à compter du 1^{er} janvier 2009, sont en principe exclus du bénéfice des dispositions de l'article 156 du CGI propres à ces mêmes immeubles historiques ou assimilés.

Partant, les associés de ces sociétés ne peuvent donc pas, en principe, bénéficier du régime dérogatoire de déduction des charges foncières afférentes à ces immeubles.

B. Exceptions à l'exigence de détention directe des immeubles

240

Toutefois, le II de l'article 156 bis du CGI prévoit des exceptions à ce principe, dont les conditions diffèrent, selon le cas, en fonction de la date de mise en société civile. Ces exceptions s'appliquent lorsque la société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés :

- 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.

250

Par ailleurs, pour bénéficier de ces exceptions à la détention directe des immeubles historiques et assimilés, les associés de ces sociétés civiles doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

1. Champ d'application

a. Société civile dont les associés sont membres d'une même famille

260

Conformément au II de l'article 156 bis du CGI, dans sa rédaction issue de l'article 85 de la loi n° 2008-1425 du 27 décembre 2008 de finances pour 2009, les mises en société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés réalisées depuis le 1^{er} janvier 2009 bénéficient d'une exception à la condition de détention directe des immeubles historiques pour l'application des dispositions de l'article 156 du CGI, sous condition de détention des parts de la société civile par les membres d'une même famille.

A ce titre, dès lors que la condition tenant à la détention par les membres d'une même famille des parts de la société civile détenant l'immeuble historique est remplie, les associés de cette société civile peuvent bénéficier du régime dérogatoire, prévu à l'article 156 du CGI, de déduction des charges foncières afférentes à cet immeuble.

1° Immeubles concernés

270

Depuis le 1^{er} janvier 2009, la possibilité de détenir des immeubles historiques et assimilés par l'intermédiaire d'une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés dont les associés sont membres d'une même famille, sans perte pour les associés du régime dérogatoire de déduction des charges foncières, s'applique aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques et aux immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine.

2° Définition de la société civile « familiale »

280

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.

En d'autres termes, les SCI dites « familiales » ne sont pas soumises, quelle que soit la date à laquelle la société a été créée, à l'obligation d'obtenir un agrément ou à une condition tenant à la nature de l'immeuble historique qu'elles détiennent (espace culturel non commercial ou immeuble affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables), 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.

290

Peuvent bénéficier de l'exception à la condition de détention directe, les biens détenus par une SCI constituée entre 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.

b. Société civile détenant un espace culturel non commercial ouvert au public

300

Conformément au 2° du II de l'[article 156 bis du CGI](#), dans sa rédaction issue de l'[article 90 de la loi n° 2014-1655 du 29 décembre 2014 de finances rectificative pour 2014](#), les mises en société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés et non familiale réalisées depuis le 1^{er} janvier 2015 bénéficient d'une exception à la condition de détention directe des immeubles historiques pour l'application des dispositions de l'[article 156 du CGI](#), sous condition d'affectation du monument historique au minimum pendant quinze années à un espace culturel non commercial ouvert au public.

A ce titre, dès lors que la condition tenant à l'affectation à un espace culturel non commercial ouvert au public pendant au moins quinze ans de l'immeuble historique mis en société civile non familiale est remplie, les associés de cette société civile peuvent bénéficier du régime dérogatoire, prévu à l'article 156 du CGI, de déduction des charges foncières afférentes à cet immeuble.

1° Immeubles concernés

310

La possibilité de mettre en société civile des immeubles historiques affectés à un espace culturel non commercial ouvert au public, sans perte pour les associés du régime dérogatoire de déduction des charges foncières, s'applique depuis le 1^{er} janvier 2015 pour les seuls immeubles classés, en tout ou partie, au titre des monuments historiques.

Les immeubles, inscrits au titre des monuments historiques ou labellisés par la Fondation du patrimoine, affectés à un espace culturel non commercial ouvert au public, ne sont pas concernés par cette extension du champ d'application de l'exception à la détention directe. De facto, depuis le 1^{er} janvier 2015, ils ne peuvent bénéficier d'une exception à la détention directe pour bénéficier du régime dérogatoire des monuments historiques et assimilés qu'à la condition qu'ils soient détenus par une société civile dont les associés sont membres de la même famille. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II-B-1-a § 260 à 290](#)

2° Affectation à un espace culturel non commercial ouvert au public

320

Pour bénéficier des dispositions du 2° du II de l'article 156 bis du CGI, l'immeuble doit être affecté à un espace culturel non commercial ouvert au public.

L'espace culturel non commercial s'entend, notamment, d'un espace spécifiquement dévolu à la présentation d'œuvres artistiques ou culturelles. Il s'agit, par exemple, d'immeubles classés au titre des monuments historiques affectés à usage de musées, de salles d'expositions culturelles, de théâtres, de salles de concert, etc.

Par principe, pour bénéficier de l'exception à la détention directe en cas de mise en société civile, l'immeuble classé au titre des monuments historiques doit être exclusivement affecté à un espace culturel non commercial. Cela étant, la présence d'une activité commerciale accessoire, au sein de cet espace culturel, par exemple la boutique d'un musée, n'est pas de nature à priver cet immeuble des dispositions du 2° du II de l'article 156 bis du CGI.

330

L'espace culturel non commercial doit être ouvert au public, que ce soit à titre gratuit ou payant.

Par ailleurs, les dispositions légales ne fixent aucune condition tenant à la durée d'ouverture au public de cet espace culturel non commercial. Pour autant, cette ouverture au public doit être effective et présenter, sans qu'il puisse en être donné une durée minimale, une certaine régularité en fonction de l'usage de cet espace culturel. Ainsi, l'ouverture peut être concentrée sur une partie de l'année correspondant à la saison touristique pour ce lieu ou à une saison culturelle.

Dès lors, c'est en fonction de la nature de l'espace culturel non commercial qu'il convient d'apprécier si la condition d'ouverture au public est effectivement remplie. Il s'agit donc d'une question de fait à apprécier au cas par cas au regard de la destination de l'espace culturel non commercial.

En toute hypothèse, une ouverture au public, limitée à titre d'exemple aux seules Journées du Patrimoine, ne saurait respecter cette condition d'ouverture au public.

3° Affectation à cet usage pendant une durée d'au moins quinze ans

340

Pour bénéficier de l'exception à la condition de détention directe, l'immeuble historique doit être affecté à cet usage d'espace culturel non commercial ouvert au public pendant une durée d'au moins quinze ans.

Cette durée est décomptée de date à date à compter de la date de mise en société civile.

c. Société civile bénéficiant d'un agrément

350

Conformément au 1° du II de l'article 156 bis du CGI, dans sa rédaction antérieure à l'article 12 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017, les mises en société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés et non familiale réalisées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2017 bénéficient d'une exception à la condition de détention directe des immeubles historiques pour l'application des dispositions de l'article 156 du CGI, sous condition de délivrance

d'un agrément du ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

Remarque : Les personnes physiques qui acquièrent des parts sociales de sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés qui ont obtenu, pour l'immeuble concerné, l'agrément et ont été créées à l'initiative de personnes morales de droit public, sont autorisées à déduire, sous conditions, au titre de l'année d'acquisition de ces parts, sous réserve de les conserver pendant au moins quinze ans, les charges foncières relatives aux immeubles historiques supportées par ces sociétés avant ladite année. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [I-D § 95 du BOI-RFPI-SPEC-30-20-10](#).

S'agissant des conditions de délivrance de l'agrément, il convient de se reporter aux commentaires du [BOI-SJ-AGR-50-50](#).

d. Société civile détenant un immeuble affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables

360

Pour les mises en société civile réalisées depuis le 1^{er} janvier 2018, la procédure d'agrément préalable pour la mise en société civile non familiale des immeubles historiques est supprimée.

En effet, conformément au 1^o du II de l'[article 156 bis du CGI](#), dans sa rédaction issue de l'[article 12 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017](#), les mises en société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés et non familiale bénéficient d'une exception à la condition de détention directe des immeubles historiques pour l'application des dispositions de l'[article 156 du CGI](#), sous condition d'affectation à l'habitation du monument historique pour au moins 75 % de ses surfaces habitables au plus tard dans les deux ans qui suivent la date de son entrée dans le patrimoine de la société civile. Ces dispositions s'appliquent aux immeubles acquis par la société civile à compter du 1^{er} janvier 2018.

À ce titre, dès lors que cette condition tenant à l'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables de l'immeuble historique mis en société civile non familiale est remplie, les associés de cette société civile peuvent bénéficier du régime dérogatoire, prévu à l'article 156 du CGI, de déduction des charges foncières afférentes à cet immeuble.

Remarque : Les personnes physiques qui acquièrent des parts sociales de sociétés civiles non soumises à l'impôt sur les sociétés qui détiennent un immeuble historique affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables et ont été créées à l'initiative de personnes morales de droit public, sont autorisées à déduire, sous conditions, au titre de l'année d'acquisition de ces parts, sous réserve de les conserver pendant au moins quinze ans, les charges foncières relatives aux immeubles historiques supportées par ces sociétés avant ladite année. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [I-D § 95 du BOI-RFPI-SPEC-30-20-10](#).

1^o Immeubles concernés

370

La possibilité de mettre en société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés et non familiale des immeubles historiques affectés pour au moins 75 % de ses surfaces à l'habitation, sans perte pour les associés du régime dérogatoire de déduction des charges foncières, s'applique aux immeubles classés ou inscrits, en tout ou partie, au titre des monuments historiques, acquis par la société à compter du 1^{er} janvier 2018.

Aucune condition tenant à l'ancienneté de l'arrêté de classement ou d'inscription au titre des monuments historiques n'est exigée.

380

Les immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine sont exclus de l'exception tenant à l'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables instituée par l'[article 12 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017](#).

De facto, les immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine mis en société civile depuis le 1^{er} janvier 2018 ne peuvent bénéficier d'une exception à la détention directe, permettant aux associés de bénéficier du régime dérogatoire de déduction des charges foncières, qu'à la condition qu'ils soient détenus par une société civile dont les associés sont membres de la même famille. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [II-B-1-a § 260 à 290](#).

2° Conditions tenant à l'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables

390

L'immeuble historique mis en société civile doit être affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables. À cet égard, les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à une exploitation à caractère commercial ou professionnel ne sont pas considérés comme affectés à l'habitation.

395

Au sens de l'[article 156 bis du CGI](#), pour apprécier le respect de cette condition d'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables :

- les surfaces habitables, comprises au dénominateur, s'entendent des surfaces susceptibles d'être utilisées ou transformées en locaux d'habitation. Il s'agit, en pratique, des surfaces bâties couvertes ;

- les surfaces affectées à l'habitation, comprises au numérateur, s'entendent de toutes les surfaces et annexes y afférentes à usage d'habitat individuel ou collectif. À cet égard, les lieux de vie commune dans un habitat collectif sont également considérés comme affectés à l'habitation (par exemple, un réfectoire ou une salle de réunion à usage des personnes hébergées).

400

Cette condition d'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces doit être remplie au plus tard dans les deux ans qui suivent la date de l'entrée de l'immeuble dans le patrimoine de la société civile.

Cette durée est décomptée de date à date à compter de l'entrée de l'immeuble dans le patrimoine de la société civile.

2. Conditions d'application

410

Quelle que soit l'exception à la détention directe des immeubles historiques et assimilés ([II-B § 240 à 400](#)) applicable pour le bénéfice des dispositions de l'[article 156 du CGI](#) propres à ces immeubles, les associés de ces sociétés civiles doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

a. Engagement de conservation

1° Principe

420

Pour bénéficier de l'exception à la condition de détention directe, les associés de la société civile doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une durée d'au moins quinze années à compter de leur acquisition ([I-A-2 § 40](#)).

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 ([II-B-2-b § 450](#)).

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.

2° Cas particulier des sociétés civiles dont les associés sont membres d'une même famille

430

Pour bénéficier de l'exception à la condition de détention directe, les associés membres d'une même famille doivent prendre l'engagement de conserver la propriété de leurs parts pendant une durée d'au moins quinze années à compter de leur acquisition.

À cet égard, il est rappelé que 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.

440

En application du II de l'[article 156 bis du CGI](#), l'engagement de conservation des associés d'une société civile 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 respecter l'une des autres exceptions à la détention directe des monuments historiques et assimilés ([II-B-1-b § 300 à 400](#)), afin de continuer à bénéficier du régime dérogatoire prévu à l'[article 156 du CGI](#).

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 ([I-D-2-b § 190 et 200](#)) ;
- l'avantage fiscal précédemment obtenu par les autres associés n'est pas remis en cause ;
- la société doit respecter l'une des autres exceptions à la détention directe des monuments historiques

et assimilés ([II-B-1-b § 300 à 400](#)) en vue de permettre à l'ensemble des associés de bénéficier du régime dérogatoire de déduction pour les dépenses intervenues à compter de cette cession.

Exemple : Soit un immeuble classé acquis en 2005 (N) par un contribuable et qui, à la suite du décès de ce dernier en 2009 (N+4), revient à ses trois 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 (N+4) et dont ils sont les seuls associés.

En 2010 (N+5), l'un des enfants cède ses parts de la société à l'un des deux autres. 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 (N+15).

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 respecter l'une des autres exceptions à la détention directe des monuments historiques et assimilés ([II-B-1-b § 300 à 400](#)) pour que l'ensemble des associés puisse bénéficier du régime dérogatoire de déduction pour les dépenses intervenues à compter de cette cession.

b. Majoration de la base d'imposition en cas de rupture de l'engagement

450

La cession de parts de la société ou de droits relatifs à ces parts au cours de la période d'engagement de conservation de quinze années constitue une rupture de cet engagement. La majoration de la base d'imposition prévue au premier alinéa du III de l'[article 156 bis du CGI](#) s'applique au titre de l'année de rupture de cet engagement.

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. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [I-D § 100 à 200](#).

III. Condition tenant à l'absence de division des immeubles

460

Le V de l'[article 156 bis du CGI](#) prévoit que le bénéfice des dispositions de l'[article 156 du CGI](#) 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.

Toutefois des exceptions à ce principe d'absence de division, applicables sous conditions, sont prévues au même V de l'[article 156 bis du CGI](#).

470

Cette condition relative à l'absence de division de l'immeuble s'applique 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 mis en copropriété avant le 1^{er} janvier 2009 ne sont pas soumis à cette condition et bénéficient du régime dérogatoire de déduction des charges foncières, prévu à l'[article 156 du CGI](#), dans les conditions habituelles.

A. Principe d'exclusion des immeubles mis en copropriété

480

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.

Partant, les copropriétaires d'immeubles historiques ou assimilés, divisés en lots depuis le 1^{er} janvier 2009, ne peuvent donc pas, en principe, bénéficier du régime dérogatoire de déduction des charges foncières afférentes à ces immeubles.

B. Exceptions

490

Le V de l'[article 156 bis du CGI](#) prévoit cependant des exceptions à ce principe d'exclusion de la mise en copropriété des immeubles historiques, dont les conditions diffèrent selon la date de la division de l'immeuble.

Ces exceptions s'appliquent lorsque la division :

- bénéficie d'un agrément du ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture (divisions réalisées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2017) ;

- ou porte sur un immeuble affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables (divisions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2018).

500

Par ailleurs, 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 ([III-B-2 § 560](#)).

1. Champ d'application

a. Division bénéficiant d'un agrément (divisions réalisées du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2017)

510

Conformément au V de l'[article 156 bis du CGI](#), dans sa rédaction antérieure à l'[article 12 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017](#), les immeubles historiques ayant fait l'objet d'une division du 1^{er} janvier 2009 au 31 décembre 2017 bénéficient d'une exception pour l'application des dispositions de l'article 156 du CGI, sous condition de délivrance d'un agrément du ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

S'agissant des conditions de délivrance de l'agrément, il convient de se reporter aux commentaires du [BOI-SJ-AGR-50-50](#).

b. Division portant sur un immeuble affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables (divisions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2018)

520

Pour les divisions réalisées depuis le 1^{er} janvier 2018, la procédure d'agrément préalable à la division des immeubles historiques est supprimée.

En effet, conformément au V de l'[article 156 bis du CGI](#), dans sa rédaction issue de l'[article 12 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017](#), les divisions d'immeubles

historiques réalisées depuis le 1^{er} janvier 2018 bénéficient d'une exception à l'exclusion de la mise en copropriété de tels immeubles pour l'application des dispositions de l'[article 156 du CGI](#), sous condition d'affectation à l'habitation du monument historique pour au moins 75% de ses surfaces habitables au plus tard dans les deux ans qui suivent la date de la division.

1° Immeubles concernés

530

La possibilité de mettre en copropriété des immeubles historiques affectés dans les deux ans suivant la division pour au moins 75 % des surfaces à l'habitation, sans perte pour les copropriétaires du régime dérogatoire de déduction des charges foncières, s'applique depuis le 1^{er} janvier 2018 aux immeubles classés ou inscrits, en tout ou partie, au titre des monuments historiques.

Aucune condition tenant à l'ancienneté de l'arrêté de classement ou d'inscription au titre des monuments historiques n'est exigée.

Remarque : Les immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine sont exclus de l'exception tenant à l'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables instituée par l'[article 12 de la loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017 de finances rectificative pour 2017](#).

2° Conditions tenant à l'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables

540

L'immeuble historique mis en copropriété doit être affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables. À cet égard, les immeubles ou fractions d'immeubles destinés à une exploitation à caractère commercial ou professionnel ne sont pas considérés comme affectés à l'habitation.

Pour plus de précisions sur l'appréciation du respect de cette condition d'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces habitables, il convient de se reporter au [II-B-1-d-2° § 395](#).

550

Cette condition d'affectation à l'habitation pour au moins 75 % des surfaces doit être remplie au plus tard dans les deux ans qui suivent la date de la division.

Cette durée est décomptée de date à date à compter de la date de la division.

2. Modalités d'application

560

Quelle que soit l'exception au principe d'exclusion de la mise en copropriété des immeubles historiques ([III-B-1 § 510 à 550](#)) applicable pour le bénéfice des dispositions de l'[article 156 du CGI](#) propres à ces immeubles, 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 ([I-A § 20 et suivants](#)).

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.

La majoration de la base d'imposition prévue en cas de non-respect de l'exclusion de la mise en copropriété 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. Pour plus de précisions, il convient de se reporter au [I-D § 100 à 200](#)

