

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-RFPI-SPEC-30-20-20-19/12/2018

Date de publication : 19/12/2018

RFPI - Revenus fonciers - Régimes spéciaux - Monuments historiques et assimilés - Modalités de déduction - Immeuble ne procurant aucune recette imposable

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 2 : Modalités de déduction

Section 2 : Immeuble ne procurant aucune recette imposable

Sommaire :

- I. Immeuble classé ou inscrit au titre des monuments historiques
 - A. Nature des charges foncières admises en déduction du revenu global
 - 1. Principes
 - 2. Solutions diverses
 - B. Limites de déduction
 - 1. Participations aux travaux de réparation ou d'entretien exécutés ou subventionnés par l'administration des affaires culturelles
 - a. Travaux de réparation ou d'entretien exécutés par l'administration des affaires culturelles sur des immeubles classés
 - b. Travaux de réparation ou d'entretien subventionnés
 - 2. Autres dépenses
 - 3. Cas particulier du classement partiel
- II. Immeuble ayant obtenu le label de la fondation du patrimoine
 - A. Nature des charges admises déduction
 - a. Dépenses de réparation et d'entretien
 - 1° Immeubles habitables
 - 2° Immeubles non habitables
 - b. Dépenses de reconstruction, de destruction, de restauration et de remise en état
 - B. Limites de déduction
 - a. Quote-part déductible
 - b. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

1

Lorsque l'immeuble ne procure aucune recette, les charges foncières qui s'y rapportent sont admises en déduction du revenu global du propriétaire, dans les conditions et proportions fixées à l'[article 41 F de l'annexe III au CGI](#), à l'[article 41 G de l'annexe III au CGI](#), à l'[article 41 I de l'annexe III au CGI](#) et à l'[article 41 I bis de l'annexe III au CGI \(CGI, art.156, II-1° ter\)](#).

Lorsque le montant des charges déductibles du revenu global excède le montant de ce revenu, cet excédent ne peut pas dégager un déficit reportable sur le revenu global des années suivantes, contrairement à ce qui est prévu lorsque l'immeuble est productif de recettes imposables ([BOI-RFPI-SPEC-30-20-10 au § 10](#)).

10

Seuls les propriétaires de monuments historiques qui s'en réservent la jouissance peuvent se prévaloir de cette déduction des charges foncières sur le revenu global.

20

Dans le cas d'un immeuble en indivision, chaque indivisaire ne peut déduire dans les conditions et limites visées au **§ 1**, que le montant des charges foncières qu'il a effectivement payées.

30

En cas de démembrement du droit de propriété de l'immeuble, chacun des nu-propriétaires et usufruitiers ne peut en principe déduire dans les conditions et limites visées au **§ 1** que les dépenses dont le paiement lui incombe en vertu des [articles 605 et suivants du code civil](#). Il en résulte notamment que le nu-propriétaire est seulement autorisé, le cas échéant, à demander la déduction des frais de grosses réparations définis à l'[article 606 du code civil](#) et des intérêts des emprunts contractés pour le paiement de ces travaux.

Il est toutefois admis qu'ils puissent déduire les dépenses dont ils supportent effectivement la charge même lorsqu'elles ne leur incombent pas en application des dispositions précitées du code civil.

Cela étant, la prise en charge par l'usufruitier ou le nu-propriétaire de travaux ou charges qui ne leur incombent pas constitue un avantage pour le bénéficiaire qui, si les dépenses en cause ne sont pas remboursées, s'analyse en un don manuel soumis aux droits de mutation à titre gratuit dans les conditions de droit commun.

40

Le régime de déduction exposé ci-après n'est susceptible de s'appliquer qu'aux immeubles qui ne donnent lieu à la perception d'aucune recette.

Cette situation peut se rencontrer, quelles que soient les conditions d'occupation par le propriétaire, lorsque l'immeuble :

- n'est pas ouvert à la visite. Il peut s'agir alors soit d'un monument classé ou inscrit au titre des monuments historiques, soit d'un immeuble ayant obtenu le label de la fondation du patrimoine ;

- est ouvert gratuitement au public.

(45)

I. Immeuble classé ou inscrit au titre des monuments historiques

A. Nature des charges foncières admises en déduction du revenu global

1. Principes

50

Conformément aux dispositions de l'article 41 F de l'annexe III au CGI, les charges foncières afférentes aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques admises en déduction du revenu global s'entendent de l'ensemble des charges de la propriété énumérées au 1° du 1 du I de l'article 31 du CGI.

Les propriétaires peuvent donc déduire :

- les frais de réparation, d'entretien et d'amélioration ;
- les frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges sous réserve des précisions données ci-dessous ;
- les impositions autres que celles incombant à l'occupant perçues au profit des collectivités locales et de certains établissements ou organismes divers (taxe foncière notamment) ;
- les intérêts de dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la réparation ou l'amélioration des propriétés ;
- les primes d'assurance afférentes aux monuments historiques : depuis l'imposition des revenus de 2006, la faculté de déduire les primes d'assurances des monuments historiques qui ne procurent aucune recette n'est plus subordonnée à une condition d'ouverture au public. Il s'en suit notamment que les propriétaires occupants d'un monument historique peuvent déduire de leur revenu global les primes d'assurance « habitation » (BOI-RFPI-BASE-20-60 au I-B-1 § 50) ;
- les primes d'assurance relatives aux objets mobiliers : il est admis que les primes d'assurance afférentes aux objets classés ou inscrits au titre des monuments historiques sont déductibles du revenu global, à la condition qu'ils soient exposés au public dans un immeuble historique auquel ils sont attachés à perpétuelle demeure, au sens de l'article 525 du code civil (BOI-RFPI-BASE-20-60 au I-B-2 § 60).

60

Sont assimilées à des dépenses de réparation et d'entretien déductibles, les sommes versées à l'administration des affaires culturelles, soit à titre de cotisation annuelle de strict entretien, soit à titre de contribution à des travaux plus importants de réparation ou d'entretien des immeubles classés.

2. Solutions diverses

70

Ne présentent pas le caractère de dépenses de réparation ou d'entretien déductibles, les dépenses engagées par un contribuable qui, ayant acquis les matériaux d'un ancien manoir inscrit à l'inventaire supplémentaire et menaçant ruine, les a déposés puis réemployés à la construction, dans un autre lieu d'une maison reproduisant, autant que possible, l'aspect extérieur de l'ancienne maison, car, en admettant que la conservation de cette dernière fût impossible sur place, les travaux en question ont consisté, non pas à réparer un immeuble existant, mais à en construire un nouveau (CE, arrêt du 7 juin 1972, n° 82052).

80

De même, les dépenses de réparations locatives ou les salaires de gardes et concierges s'ils rémunèrent des services ou des travaux effectués pour le compte personnel du propriétaire sont exclus des charges déductibles.

B. Limites de déduction

90

Les charges foncières énumérées au **I-A § 50 à 80** sont susceptibles d'être admises en déduction du revenu global des propriétaires, sous réserve des conditions et limites de déduction définies de l'article 41 E de l'annexe III au CGI à l'article 41 J de l'annexe III au CGI.

1. Participations aux travaux de réparation ou d'entretien exécutés ou subventionnés par l'administration des affaires culturelles

100

Ces participations sont déductibles pour leur montant total (CGI, ann. III, art. 41 F, II).

L'article 41 G de l'annexe III au CGI prévoit toutefois que, lorsque les travaux donnent lieu à l'attribution de subventions, les dépenses correspondantes ne sont prises en compte, chaque année, que dans la mesure où elles doivent rester définitivement à la charge du propriétaire après déduction de la quote-part y afférente des subventions, quelle que soit la date de leur versement.

La déduction doit s'opérer de la manière suivante.

a. Travaux de réparation ou d'entretien exécutés par l'administration des affaires culturelles sur des immeubles classés

110

Les travaux sont payés directement par l'administration des affaires culturelles. Mais le propriétaire verse une participation sous la forme d'un fonds de concours, ou rembourse une partie de la dépense.

Le propriétaire est, dans cette hypothèse, autorisé à déduire la totalité des sommes qu'il a effectivement déboursées. Cette possibilité s'étend aux travaux de restauration, y compris ceux de dégagement de vestiges archéologiques du sous-sol d'un monument historique (CE, arrêt du 9 juillet 1982, n° 30897).

b. Travaux de réparation ou d'entretien subventionnés

120

Le propriétaire a alors la qualité de maître d'œuvre. Il acquitte donc la totalité des dépenses de restauration, d'entretien ou de réparation et perçoit, le cas échéant, une subvention, soit au cours des travaux, soit après l'achèvement de ceux-ci.

En application des dispositions de l'article 41 G de l'annexe III au CGI, il y a lieu de pratiquer sur le montant des dépenses payées par le propriétaire, au titre d'une année donnée, une réfaction dont le taux est égal à celui de la subvention, quelle que soit la date de versement de celle-ci.

Pour permettre l'application de cette disposition, le propriétaire doit joindre à sa déclaration une attestation de l'administration des affaires culturelles indiquant, le cas échéant, le taux de la subvention accordée (BOI-RFPI-SPEC-30-40 au I-A § 60).

Remarque : Pour l'application de ces dispositions, les dons reçus de la Fondation du patrimoine ou de fondations ou associations reconnues d'utilité publique et agréées par le ministre chargé du budget en vue de subventionner la réalisation de travaux sur un monument historique privé sont assimilés à des subventions.

Exemple : Les travaux de réparation d'un montant de 200 000 € ouvrent droit à une subvention de 20 % attribuée par l'administration des affaires culturelles. Le paiement de ces travaux s'est échelonné sur trois années :

Année N : 60 000 €

Année N+1 : 100 000 €

Année N+2 : 40 000 €

La subvention (soit : 200 000 € x 20 % = 40 000 €) a été payée en année N+3.

Les sommes admises en déduction au titre des années N à N+2 seront égales au montant des dépenses effectivement payées au cours de chacune de ces années, diminué de 20 % (taux de la subvention), soit 48 000 € pour l'année N, 80 000 € pour l'année N+1 et 32 000 € pour l'année N+2.

En contrepartie, la subvention perçue l'année N+3 n'a pas à être comprise dans le revenu imposable de cette même année.

2. Autres dépenses

130

Les limites de déduction des dépenses autres que les participations visées au **I-B-1 § 100 à 120** sont fixées de la façon suivante pour les immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques : la totalité du montant des dépenses concernées est déductible si le public est admis à visiter ; la déduction est limitée à 50 % de ce montant si l'immeuble est fermé au public ([CGI, ann. III, art. 41 F](#)).

À cet égard, le propriétaire d'un château inscrit en totalité à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques qui limite l'accès au public aux seules parties extérieures, au motif que l'intérieur ne présenterait aucun intérêt historique, ne peut déduire de son revenu global que 50 % du montant des dépenses d'entretien de l'immeuble (TA Amiens, 6 octobre 2006, n° 04-1238) ;

3. Cas particulier du classement partiel

140

En cas de classement partiel, il convient de se reporter au [I-C § 80 à 90 du BOI-RFPI-SPEC-30-20-10](#)

150

Dans le cas d'un arrêté qui a inscrit un château à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques et n'a porté que sur le château lui-même, le chemin d'accès à ce château ne peut être considéré comme inscrit audit inventaire. En conséquence, le contribuable n'est pas fondé à demander la déduction des frais qu'il a exposés pour l'aménagement de ce chemin.

De même, ne peuvent pas donner lieu à déduction les frais exposés par l'intéressé pour l'aménagement de la cour-terrasse du château, dès lors qu'ils ont eu pour objet, non pas la réparation et l'entretien de cette cour en tant que telle, mais sa transformation en un jardin planté (CE, arrêt du 19 mars 1975, n° 92682).

II. Immeuble ayant obtenu le label de la fondation du patrimoine

160

Compte tenu de la nature particulière des immeubles susceptibles de recevoir le label de la Fondation du patrimoine qui n'ont pas vocation à être ouverts au public, les modalités et conditions de déduction des charges sont plus restrictives que celles prévues pour les autres catégories d'immeubles.

A. Nature des charges admises déduction

a. Dépenses de réparation et d'entretien

170

Conformément à l'article 41 I bis de l'annexe III au CGI, les charges déductibles afférentes à ces immeubles sont exclusivement celles qui correspondent aux travaux de réparation et d'entretien.

Ces dépenses, y compris les honoraires d'architecte éventuels, sont celles qui correspondent à des travaux de réparation et d'entretien ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial (la définition des travaux de réparation et d'entretien est précisée au I § 10 à 60 du BOI-RFPI-BASE-20-30-10) à l'exclusion de toute autre charge.

Ne sont notamment pas déductibles : les intérêts d'emprunt, les primes d'assurance, les dépenses afférentes à des travaux n'ayant pas la nature de travaux de réparation ou d'entretien, etc.

1° Immeubles habitables

180

Seuls les travaux de réparation ou d'entretien afférents aux murs, aux façades et aux toitures sont admis en déduction. Les travaux intérieurs nécessaires à la préservation de ces éléments pourront toutefois être déduits (réparation de la charpente par exemple). Les autres travaux intérieurs sont exclus de la déduction (parquets, plafonds, cheminées intérieures, etc.).

2° Immeubles non habitables

190

Les travaux intérieurs indissociables de l'intérêt historique, artistique ou culturel que présente le bien pourront être admis en déduction à la condition que leurs propriétaires s'engagent à les ouvrir au public. Il pourra s'agir par exemple du mécanisme intérieur d'un moulin, des fresques ou de l'autel d'une chapelle.

b. Dépenses de reconstruction, de destruction, de restauration et de remise en état

200

Les dépenses de reconstruction, de destruction, de restauration et de remise en état de parties disparues au cours du temps (portes, fenêtres condamnées, etc.) ne répondent pas à la définition des dépenses déductibles du revenu global.

Toutefois, ces travaux sont déductibles lorsqu'ils sont réalisés à la demande du service départemental de l'architecture et du patrimoine et qu'ils ont pour objet de restaurer l'immeuble dans sa situation d'origine, cela même si l'affectation de l'immeuble est modifiée, dès lors que les caractéristiques extérieures des immeubles en cause sont respectées. Il en va de même des travaux réalisés sur les murs de clôture et d'enceinte si leur intérêt historique, artistique ou culturel est établi et lorsqu'ils constituent avec l'immeuble un ensemble indissociable.

Les travaux afférents à des parties extérieures de l'immeuble non visibles de la voie publique peuvent néanmoins constituer des dépenses déductibles dès lors que la majorité des parties les plus intéressantes de l'immeuble est visible de la voie publique. Toutefois, la circonstance qu'un propriétaire autorise l'accès à sa propriété n'aura pas pour effet de rendre déductibles des travaux

afférents à un bâtiment non visible de la voie publique.

À titre dérogatoire, les dépenses afférentes à des travaux de transformation des immeubles labellisés en vue d'un usage d'intérêt public peuvent être admises en déduction. Ainsi, un bien réutilisé par des institutions à vocation culturelle est susceptible de bénéficier du dispositif toutes conditions étant par ailleurs remplies.

B. Limites de déduction

a. Quote-part déductible

210

En ce qui concerne les immeubles ayant obtenu le label de la Fondation du patrimoine qui ne donnent lieu à la perception d'aucune recette, la quote-part déductible des charges est fixée par [l'article 41 I bis de l'annexe III au CGI](#) de la façon suivante :

- 50 % du montant des travaux éligibles ;
- 100 % lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de 20 % au moins de leur montant.

Ces pourcentages de déduction s'appliquent à la seule fraction des travaux non couverte par une subvention.

Les subventions s'entendent de tous les versements faits à titre définitif par des collectivités publiques ou des organismes publics ou privés (État, collectivités territoriales, Communauté européenne, Vieilles Maisons Françaises, Maisons paysannes de France, etc.) ainsi que ceux faits dans les mêmes conditions par la Fondation du patrimoine. Tel est le cas des dons reçus de la Fondation du patrimoine ou de fondations ou associations reconnues d'utilité publique et agréées par le ministre chargé du budget en vue de subventionner la réalisation de travaux sur un monument historique privé.

b. Non-cumul avec d'autres avantages fiscaux

220

Ces charges ne peuvent être déduites que dans la mesure où le contribuable ne demande pas leur prise en compte pour le calcul d'une réduction ou d'un crédit d'impôt au titre des dépenses afférentes à l'habitation principale.

230

Les bénéficiaires du régime spécial de déduction ne pourront bénéficier de la réduction d'impôt prévue à [l'article 200 du CGI](#) au titre des versements effectués au profit de la Fondation du patrimoine sur l'ensemble de la période d'attribution du label de la Fondation du patrimoine.