



RÉGIME FISCAL DES IMMEUBLES MONUMENTS HISTORIQUES OU ASSIMILÉS À L'IMPÔT SUR LE REVENU 2006

PIERRE BERGER et ARNAUD JAMIN, avocats associés, cabinet Fidal

La réforme de l'impôt sur le revenu votée en 2005, qui s'applique à l'ensemble des immeubles faisant partie du patrimoine privé, monuments historiques compris, va entraîner des modifications dans la déclaration des revenus fonciers 2006. Le présent article rappelle les mesures qui ont déjà été votées en 2005 et les rares nouveautés apportées en 2006, mais il faut souligner que l'incidence des monuments historiques sur l'imposition des revenus ne semble pas être une priorité du législateur fiscal et que ce régime n'a connu que très peu d'aménagements.

Le régime fiscal des immeubles anciens du patrimoine privé diffère selon qu'il s'agit d'un immeuble « normal » ou un immeuble dit « historique ». Dans les deux cas, les immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance totale n'entrent pas dans les revenus imposables, certaines charges fiscales pouvant néanmoins être déduites du revenu global. Les revenus des immeubles « historiques » bénéficient de mesures plus favorables, les contribuables propriétaires occupant de tels immeubles bénéficient d'un régime spécial.

Le régime spécial dit des monuments historiques s'applique aux immeubles :

1. classés ou inscrits au titre des **Monuments historiques** ou régis par la loi du 31 décembre 1913 ;
2. ou qui font partie du **patrimoine national** en raison de leur caractère historique ou artistique particulier et qui font l'objet d'un **agrément spécial** accordé par le ministre de l'Économie et des Finances, ou en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine.

Les immeubles **susceptibles d'être agréés** en vertu de l'article 41 H de l'annexe III au CGI doivent faire partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique (immeubles anciens, témoins d'événements historiques importants ou inclus dans des secteurs sauvegardés, immeubles conservés en raison du fait qu'une importante personnalité littéraire, artistique ou politique y a résidé) ou artistique (immeubles présentant un style ou une architecture caractéristique) particulier et être **ouverts au public** (c'est-à-dire lorsque le public est admis à visiter au moins 50 jours par an, dont 25 jours fériés, au cours des mois d'avril à septembre inclus, ou 40 jours pendant les mois de juillet, août et septembre ; les modalités d'ouverture devant s'entendre strictement et l'étendue du droit de visite devant être aussi large que possible et donner accès à toutes les parties de l'immeuble qui offrent un intérêt). La doctrine administrative (13 D-572) inclut également l'intérêt touristique, c'est-à-dire les immeubles susceptibles d'établir un courant touristique dans la région où ils sont situés. L'agrément est accordé par le ministre de l'Économie et des Finances ou le

directeur régional des Impôts du lieu de situation de l'immeuble, les demandes d'agrément devant être adressées à ce dernier (en trois exemplaires), avant le 31 décembre de la première année pour laquelle l'application du régime de faveur est sollicitée ; les demandes formulées aujourd'hui (et jusqu'au 31 décembre) ne pouvant en conséquence concerner que la déclaration des revenus 2007, souscrite en 2008. L'agrément sera refusé par décision motivée, notamment si le contribuable n'a pas satisfait à ses obligations fiscales ou s'est rendu coupable de fraude fiscale. L'agrément sera délivré par notification expresse, pour une période de cinq ans renouvelable. Si le contribuable se rend coupable d'une infraction fiscale reconnue frauduleuse par une décision judiciaire ayant la force de chose jugée, il est déchu du régime de faveur. L'agrément est personnel au contribuable, il est transmissible à ses héritiers, légataires ou donataires, mais pas à un nouvel acquéreur.

Depuis le 1^{er} janvier 2003, l'agrément n'est plus nécessaire pour les immeubles faisant partie du patrimoine national en raison du label délivré par la Fondation du patrimoine, sur avis favorable du Service départemental de l'architecture et du patrimoine.

Il ne s'applique pas aux sites classés qui ne sont pas également monuments historiques.

I – IMMEUBLES DE DROIT COMMUN

Le régime fiscal de droit commun est le suivant :

1. Immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance :

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.

Il existe toutefois quelques dérogations telles que, par exemple, le crédit d'impôt pour dépenses de développement durable (isolation thermique et de régulation de chauffage – article 200 quater du CGI) de l'habitation principale.

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 frais de gestion, frais d'assurance et l'amortissement de l'immeuble sont compris dans la déduction forfaitaire, en principe égale à 14% du montant brut des revenus. À compter des revenus de 2006, cet abattement est supprimé, tout comme la CRL.

De façon succincte, 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 (à compter de 2006, s'y ajoutent les frais de gestion, commissions d'agences, honoraires de rédaction des déclarations) ;
- Primes d'assurances : désormais, les primes d'assurances afférentes aux immeubles loués sont déductibles du revenu foncier pour leur montant réel, **quel que soit le risque couvert**. Rappelons qu'auparavant, seules étaient déductibles pour leur montant réel les primes d'assurances versées au titre de la garantie du risque de loyers impayés. Les autres primes étaient, quant à elles, couvertes par la déduction forfaitaire ;
- 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 €, la fraction supérieure ne résultant pas des intérêts d'emprunt étant imputable sur les revenus fonciers des dix années suivantes, la fraction représentant les intérêts n'étant imputable sur les mêmes revenus fonciers que des six années suivantes.

Les contribuables relevant du régime réel des revenus fonciers déclarent ceux-ci au moyen des déclarations n° 2 044 annexes à la déclaration n° 2 042.

II – IMMEUBLES HISTORIQUES OU ASSIMILÉS

La particularité du régime tient à la déduction de charges et à l'imputation des déficits fonciers.

1. 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 copro-

priété, 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 (rép. Démuynck Sénat 25 août 2005).

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 réparations 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.

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.

Par dérogation, les primes d'assurances afférentes aux monuments historiques peuvent être déduites pour leur montant réel, en supplément de la déduction forfaitaire (qui les inclut en principe) depuis l'instruction du 22 janvier 2002 (5D-1-02), à la condition qu'ils soient effectivement ouverts au public et qu'ils procurent des revenus fonciers. Les dépenses de publicité afférentes à l'immeuble ouvert au public sont déductibles pour leur montant réel, depuis 2002. 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 dixième année inclusivement. 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.



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). Les propriétaires souscrivent une déclaration n° 2 044 spéciale, annexe à leur déclaration n° 2 042, joignent une note mentionnant la date de la décision en vertu de laquelle l'immeuble est historique ou assimilé et, s'il est ouvert au public, le récépissé de dépôt de la déclaration annuelle au délégué régional du Tourisme.

2. Immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance exclusive :

Par dérogation aux règles de droit commun, la loi autorise les propriétaires de monuments historiques à déduire de leur revenu certaines charges foncières.

Sont exclues les utilisations pour les besoins d'une activité industrielle, commerciale, artisanale ou agricole du propriétaire.

Ce régime n'est ouvert qu'aux immeubles qui ne procurent aucune recette ; en conséquence, il n'est susceptible de s'appliquer qu'aux monuments classés ou inscrits au titre des Monuments historiques, ou bien lorsque l'immeuble est ouvert gratuitement au public.

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, à l'exception de la déduction forfaitaire (qui couvre les frais de gestion, d'assurance et les amortissements). 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 Monument historique 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 à l'Inventaire 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 ; la

réponse ministérielle Lebranchu (AN 03.02.03) confirme que ces frais concernent les dépenses d'entretien ou de remise en état de la partie classée du parc ou du jardin, à l'exclusion des dépenses d'acquisition de matériels (tondeuse, tronçonneuse...).

Les primes d'assurances peuvent désormais être déduites pour leur montant réel lorsque les monuments historiques sont ouverts au public (primes payées à compter du 1^{er} janvier 2004, 5 D-3-04).

Cas des SCI :

Lorsque l'immeuble éligible est la propriété d'une société civile (n'ayant pas opté pour l'impôt sur les sociétés), le contribuable pouvant déduire la charge afférente aux travaux est celui les ayant financés, indépendamment de sa quote-part dans le capital de ladite société (CE 9 juillet 1982 n° 30897 et CE 17 mai 1989 n° 62770).

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 destinés à en assurer la conservation sont retenues.

- S'il s'agit d'un élément isolé, mais qui n'est pas dissociable de l'ensemble immobilier, les charges sont retenues en totalité (réponse Carrez – AN 18.02.02).

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 (et ce, quelle que soit 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. Par exemple, une subvention de 25% des travaux est attribuée par l'administration des Affaires culturelles, les travaux payés par le propriétaire sont payés sur plusieurs années civiles : il pourra ainsi déduire au titre de chaque année civile les versements diminués de 25 %, quelle que soit la date de versement de la subvention.

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 Monuments historiques ouverts au public : 100% des dépenses ;
- Pour les immeubles classés ou inscrits Monuments historiques fermés au public : 50% des dépenses (les primes d'assurances ne sont pas déductibles du tout en absence d'ouverture au public) ;
- Pour les immeubles agréés : 50% des dépenses.

Obligations déclaratives :

- Le contribuable est dispensé de remplir la déclaration n° 2 044.
- Les charges déductibles du revenu global sont portées directement sur la déclaration n° 2 042 (ligne déductions diverses).
- Il doit y joindre une note mentionnant la date de paiement des travaux, leur nature et le bénéficiaire des versements, et la date de la décision en vertu de laquelle l'immeuble a été en tout ou en partie classé ou inscrit Monument historique, agréé ou labellisé.
- Lorsque l'immeuble est ouvert au public, le propriétaire doit, avant le 1^{er} février de chaque année, déclarer les conditions d'ouverture au délégué régional au Tourisme et joindre le récépissé de cette déclaration à sa déclaration n° 2 042.

3. 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'assurances, seule la fraction afférente aux locaux visités est déductible, à l'exclusion des

locaux dont le propriétaire se réserve la jouissance (il est admis la déduction, sans justification, des trois quarts de la prime).

- 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 (2) ci-dessus.

Obligations déclaratives :

- Mention sur la déclaration de revenus n° 2 042 et n° 2 044.
- 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 ou inscrit Monument historique, 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.

À défaut de production de ce récépissé, l'administration peut à bon droit limiter la déduction des charges au taux de 50% prévu par l'article 41 F de l'annexe III au CGI lorsque l'immeuble n'est pas considéré comme ouvert au public (CAA Nancy 18 mai 2006 n° 03-489, 2^e ch., Guillon).

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).

En conclusion, et à l'exclusion de l'entrée en vigueur des modifications votées en 2005, force est de constater que l'année 2006 n'a pas entraîné de changements significatifs pour les propriétaires de monuments historiques. Ils devront néanmoins, comme tout propriétaire de biens immobiliers, rester vigilants lors de l'établissement de leur déclaration de revenus fonciers, au moment d'appliquer les modifications instaurées l'an passé.

À noter que la loi de Finances pour 2007, votée en pleine période préélectorale, reste relativement discrète en matière de monuments historiques, ce qui était prévisible. Le législateur a toutefois instauré le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur des dons versés à la Fondation du patrimoine ou à certaines associations d'utilité publique en vue de la conservation ou de la restauration de monuments historiques privés. De la même façon est octroyé le bénéfice de la réduction d'impôt en faveur des opérations de mécénat d'entreprise à ces mêmes dons. Cette nouvelle disposition s'applique à compter de l'imposition des revenus de 2007, c'est-à-dire aux dons effectués à compter de 2007 ▲