


E. DÉDUCTIONS AFFÉRENTES AUX IMMEUBLES HISTORIQUES ET ASSIMILÉS


(CGI, art. [156-II-1^{er}](#))


I. Généralités


70  Un régime spécial prévu à l'article [156-II-1^{er}](#) du CGI et dont les modalités ont été fixées par décret (CGI, ann. III, art. [41 E à 41 J](#)) autorise les propriétaires d'immeubles historiques à déduire de leur revenu global, une partie des charges foncières qu'ils supportent, même si l'immeuble est utilisé comme résidence secondaire.

Il ne s'applique qu'aux immeubles ou parties d'immeubles qui ne donnent lieu à la perception d'aucune recette.


71  En revanche, lorsque l'immeuble **procure des recettes** à titre principal (location) ou à titre accessoire (droits de visite notamment) les règles applicables sont celles prévues pour la détermination des revenus fonciers (cf. DB [5 D](#)).

72  Dans le cas où le propriétaire loue ou autorise la visite payante d'une partie de son château et se réserve à titre privatif la disposition des autres pièces, il convient de faire application concurremment des deux régimes.

73  Il paraît préférable d'examiner l'ensemble des règles concernant la déduction des dépenses afférentes à des monuments historiques, même si les dispositions relatives aux revenus fonciers se trouvent seules applicables, compte tenu des conditions d'utilisation de la propriété.

74  Il est toutefois précisé que les développements qui suivent ne concernent pas les immeubles ou parties d'immeubles utilisés par leurs propriétaires pour les besoins d'une entreprise industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou pour l'exercice d'une profession non commerciale. Dans cette hypothèse, il convient de se reporter aux dispositions applicables pour la détermination des revenus professionnels des propriétaires.


L'examen du régime des immeubles agréés est plus particulièrement effectué dans la [série 13 D 571](#). Mais, afin d'éviter une séparation trop nette entre le régime des différents monuments d'intérêt historique, les mesures applicables à l'ensemble de ces immeubles à l'exception de la procédure d'agrément sont exposées ci-après.

75  L'étude d'ensemble est ainsi divisée en trois paragraphes :

- II. Immeubles concernés ;
- III. Modalités de déduction ;
- IV. Obligations des propriétaires ; suivis d'un tableau synoptique et d'exemples.


II. Immeubles concernés

1. Le régime spécial s'applique :

76  aux immeubles classés monuments historiques ;

- aux immeubles inscrits à l'inventaire supplémentaire ;
- aux immeubles qui font partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier, ou en raison du label² délivré par la « Fondation du patrimoine » en application de l'article 2 de la loi n°96-590 du 2 juillet 1996 relative à la « Fondation du patrimoine » si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine et qui ont été agréés à cet effet par le ministre de l'économie et des finances.

En revanche, il ne s'applique pas aux **sites** classés. Le classement des sites est en effet une procédure différente et les textes ne prévoient aucune déduction spéciale pour les immeubles construits sur les sites classés - à moins, bien entendu, qu'ils ne soient en même temps des monuments historiques.

77  Pour ce qui est des deux premières catégories d'immeubles, il est précisé que le classement ou l'inscription à l'inventaire supplémentaire régi par la loi du 31 décembre 1913 ne porte qu'exceptionnellement sur la totalité de l'immeuble. Le plus souvent, ces procédures n'affectent que les parties extérieures des édifices telles que les façades et toitures. En pareil cas, la protection, au sens de la loi du 31 décembre 1913, n'est pas pour autant restreinte aux seules fractions inscrites ou classées, mais s'étend en fait à l'ensemble du monument (cf. aussi n° [94](#)).


En effet, si l'approbation formelle de l'administration des affaires culturelles n'est requise que pour les travaux portant sur les parties désignées dans l'arrêté prononçant le classement ou l'inscription, ces services sont tenus de s'assurer que l'exécution des travaux sur les autres parties de l'édifice ne porte pas atteinte au caractère historique ou à la qualité architecturale du bâtiment.


Il est précisé que la présentation d'une demande d'inscription d'un immeuble à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques ne suffit pas à faire entrer ce bien dans le champ d'application du régime spécial défini à l'article [156-II-1^oter](#) du CGI et de ce fait, à permettre au propriétaire de déduire de son revenu global le coût des travaux effectués dans l'édifice (CE, arrêt du 21 octobre 1987, n°62773)

Jugé, par ailleurs, que la décision d'inscription d'un immeuble à l'inventaire supplémentaire des monuments historiques n'a pas d'effet rétroactif (CE, arrêt du 12 décembre 1990, n°61552).

Quant à la troisième catégorie d'immeubles, elle appelle les explications suivantes.

2. Immeubles susceptibles d'être agréés.

78  Ces immeubles doivent faire partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier, ou en raison du label² délivré par la « Fondation du patrimoine » en application de l'article 2 de la loi n°96-590 du 2 juillet 1996 relative à la « Fondation du patrimoine » si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine et être agréés à cet effet par le ministre de l'économie et des finances, et être ouverts au public.


79  **a.** Peuvent être considérés comme faisant partie du patrimoine national et donner lieu à un agrément les immeubles dont la visite présente un intérêt d'ordre historique, artistique ou touristique :

1° Intérêt historique : immeubles anciens, témoins d'événements historiques importants ou inclus dans des secteurs sauvegardés ; immeubles concernés en raison du fait qu'une importante personnalité, littéraire, artistique ou politique y a résidé ;

2° Intérêt artistique : immeuble présentant un style ou une architecture caractéristique ;

c. Intérêt touristique : immeubles susceptibles d'établir un courant touristique dans la région où ils sont situés.


Lorsque des travaux sont entrepris, ils doivent être exécutés de manière à ne pas dénaturer les qualités essentielles du bâtiment. À défaut, le propriétaire de l'immeuble s'exposerait au retrait de l'agrément ou au refus de son renouvellement.

80  **b.** Aux termes de l'article [17 ter](#) de l'annexe IV au CGI qui a fixé les conditions d'ouverture, sont réputés ouverts à la visite, les immeubles que le public est admis à visiter au moins :

1° soit cinquante jours par an, dont vingt-cinq jours fériés, au cours des mois d'avril à septembre inclus ;

2° soit quarante jours pendant les mois de juillet, août et septembre.

3. Procédure d'agrément.


81  La demande d'agrément doit être déposée auprès du directeur régional du lieu de situation de l'immeuble avant le 31 décembre de la première année pour laquelle l'application du régime exposé ci-après est sollicitée (cf. BOI [13 D-1-95](#)).

¹ Cf. DB [4 F 2231](#) et [2232](#) ; 5 G 2345.


² Les conditions d'application de ce dispositif issu de l'article 16 de la loi de finances pour 1997 ne sont pas définitivement arrêtées à la date de mise à jour de la présente documentation.

- SÉRIE 5 FISCALITÉ DIRECTE DES PERSONNES ET DISPOSITIONS COMMUNES EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS
 - DIVISION B IMPÔT SUR LE REVENU DISPOSITIONS GÉNÉRALES
 - TITRE 2 ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU
 - CHAPITRE 4 CHARGES DÉDUCTIBLES
 - SECTION 2 LES DIFFÉRENTES CHARGES DÉDUCTIBLES
 - SOUS-SECTION 8 DÉDUCTIONS DIVERSES ET AVANTAGES EN NATURE CONSENTIS AUX PERSONNES ÂGÉES DE PLUS DE 75 ANS

III. Modalités de déduction.


82  Ainsi qu'il a été dit plus haut (cf. n°s [70](#) et [71](#)) les charges foncières supportées par les propriétaires de monuments historiques peuvent être admises en déduction :

- soit, en totalité, du revenu foncier procuré par l'immeuble lorsque celui-ci donne lieu à la perception de recettes imposables et n'est pas occupé par son propriétaire (CGI, art. 31 et [156-I-3°](#))
- soit, du revenu global du propriétaire dans les conditions et limites fixées par les articles [41 F à 41 I](#) de l'annexe III au CGI, lorsque l'immeuble ne procure aucune recette ;
- soit, pour partie du revenu foncier et pour partie du revenu global, lorsque l'immeuble procure des recettes mais est occupé en partie par son propriétaire.

83  Avant d'examiner ces trois situations, il est précisé qu'en cas de démembrement du droit de propriété entre un nu-propriétaire et un usufruitier, chacun d'eux ne peut déduire dans les conditions exposées ci-après, 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 n'est autorisé, le cas échéant, à demander la déduction que 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.

Enfin, les modalités de déduction, des charges foncières afférentes aux monuments historiques sont résumées dans le tableau synoptique figurant au n° [106](#) et qui est établi pour chacune des trois situations concernées.

1. L'immeuble procure des recettes imposables et n'est pas occupé par son propriétaire.


84  Les règles fixées par les articles 28 à 31 du CGI, pour les revenus fonciers, sont applicables si l'immeuble :

- donne lieu à la perception de recettes imposables
- n'est pas occupé par son propriétaire.

Cette situation peut se rencontrer dans les cas suivants :

- immeubles loués en totalité ;
- immeubles qui ne sont pas donnés en location mais qui donnent lieu à la perception de recettes accessoires (droits d'entrée notamment) sans que le propriétaire les occupe.

a. Immeuble historique donné en location.

85  Lorsque l'immeuble est donné intégralement en location, le propriétaire peut imputer, dans les conditions de droit commun, la totalité des charges foncières qu'il supporte sur le montant des loyers qu'il perçoit. Par exception aux règles applicables aux immeubles ordinaires, le déficit éventuel peut être imputé sur le revenu global sans limite de montant (CGI, art. [156-I-3°](#), cf. DB [5 D 311](#)).

La prise en compte des travaux de restauration, de réparation et d'entretien appelle les commentaires suivants :

1° Lorsque les travaux sont exécutés directement par le service des monuments historiques, le propriétaire est appelé soit à verser une participation sous la forme d'un fonds de concours, soit à rembourser une partie des dépenses. Il n'est alors autorisé à comprendre dans ses charges déductibles que les sommes dont il a effectivement supporté la charge au cours de l'année d'imposition ;


2° Lorsque les travaux sont exécutés par le propriétaire, dûment autorisé ils peuvent donner lieu à l'octroi d'une subvention versée soit par l'administration des affaires culturelles soit par une collectivité publique ou privée.

En pareil cas :


- les travaux de restauration, d'entretien ou de réparation sont admis intégralement en déduction des revenus de l'année de leur paiement ;
- la subvention est ajoutée aux recettes de l'année au cours de laquelle elle a été perçue.

3° Les propriétaires de monuments classés peuvent confier au service des monuments historiques le soin d'assurer le strict entretien de leurs immeubles. Ils versent alors une cotisation annuelle à cette administration. Les versements effectués à ce titre doivent être assimilés à des dépenses de réparation et d'entretien et donc être admis en déduction.

b. Immeuble qui procure des recettes accessoires mais n'est pas utilisé par son propriétaire pour ses besoins personnels.

86  En pratique, cette situation se rencontre lorsqu'un immeuble classé, inscrit ou agréé, est ouvert au public moyennant le paiement d'un droit d'entrée, mais n'est, d'aucune manière, utilisé par le propriétaire pour ses besoins personnels.

Le revenu net foncier est déterminé dans les mêmes conditions que dans l'hypothèse précédente. Du total des droits d'entrée, majoré, le cas échéant, du montant des subventions reçues au titre de la restauration, de la réparation ou de l'entretien de son immeuble, le propriétaire peut donc retrancher la déduction forfaitaire prévue au titre des frais de gestion, de l'assurance (cf. toutefois DB 5 D 2422 n° 1) et de l'amortissement, puis l'ensemble des charges de la propriété -y compris celles entraînées par le droit de visite comme, notamment, les rémunérations du personnel chargé de percevoir les droits d'entrée et de guider les visiteurs- telles qu'elles sont définies à l'article 31 du CGI. En cas de déficit, celui-ci est déduit du revenu global et, éventuellement, reporté sur les revenus des années suivantes jusqu'à la cinquième inclusivement (CGI, art. [156-I-3°](#)).


87  Toutefois, afin d'éviter des contestations, il a été admis que les propriétaires pourront déduire, sans justification, au titre des frais fixes occasionnés par le **droit de visite** une somme de :

- 10 000 F lorsque l'immeuble ne comprend ni parc, ni jardin ouvert au public ;
- 15 000 F dans le cas contraire.

Cet abattement est pratiqué sur le montant brut des recettes et, c'est dans la mesure seulement où il subsiste un excédent, que le propriétaire peut retrancher de celui-ci la déduction forfaitaire visée à l'article 31 du CGI ainsi qu'éventuellement les autres charges de la propriété.

Il est précisé, néanmoins, que ce régime particulier étant extrêmement libéral, les propriétaires de châteaux ne sauraient en aucun cas l'invoquer pour prétendre que la visite de la propriété se traduit par un résultat déficitaire. S'ils estiment que les charges spéciales résultant de l'ouverture de leur château excèdent les abattements de 10 000 F ou 15 000 F, il leur appartient de renoncer à ces abattements et de se placer sous le régime de droit commun défini plus haut.

2. L'immeuble ne procure aucune recette imposable.

88  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 par les articles [41 F à 41 I](#) de l'annexe III au CGI.

Ces dispositions appellent des explications sur les trois points suivants :

- champ d'application ;
- définition des charges foncières admises en déduction ;
- limite de déduction.

a. Champ d'application.


89  **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 le château :

1° N'est pas ouvert à la visite. Il ne peut s'agir alors, que d'un monument classé ou inscrit à l'inventaire supplémentaire. En effet, les autres monuments ou demeures qui « font partie du patrimoine national à raison de leur caractère historique ou artistique particulier » ne sont susceptibles d'être agréés que s'ils sont ouverts au public (CGI, ann. III, art. [41 H](#)).

2° Est ouvert gratuitement au public.

b. Définition des charges foncières admises en déduction du revenu global.

90  Selon l'article [41 F](#) de l'annexe III au CGI, il s'agit de l'ensemble des charges de la propriété énumérées à l'article 31-1-1° du même code, à l'exception des déductions forfaitaires destinées à couvrir les frais de gestion et d'assurance ainsi que l'amortissement.

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.


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.

En revanche, 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 employés 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, RJ III, p. 116).


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.

D'une manière générale, il convient de se référer à la [série 5 D 222](#) pour l'étude détaillée des charges foncières.

c. Limites de déduction.


91  Les charges foncières énumérées ci-dessus sont susceptibles d'être admises en déduction du revenu global des propriétaires, sous réserve des conditions et limites de déduction définies par les articles [41 E à 41 J](#) de l'annexe III au CGI.

1° Participation aux travaux de réparation ou d'entretien exécutés ou subventionnés par l'administration des Affaires culturelles.

92  Ces participations sont déductibles pour leur montant total (CGI, ann. III, art. [41 F-II](#)).

Cette disposition s'applique aussi bien aux immeubles inscrits à l'inventaire supplémentaire qu'aux immeubles classés monuments historiques (RM Bégault, député, JO, déb. AN du 23 juin 1980, p. 2572).

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.

93  En définitive, la déduction doit s'opérer de la manière suivante :

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


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) ;

- travaux de réparation ou d'entretien subventionnés.


Le propriétaire a alors la qualité de maître d'oeuvre. 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.

Cas particulier. - Classement partiel.

94  Si le classement ou l'inscription à l'inventaire supplémentaire n'est pas limité à des éléments isolés ou dissociables de l'ensemble immobilier, tels par exemple un escalier ou certaines salles, mais vise à la protection de l'ensemble architectural, il y a lieu de prendre en considération la totalité des charges sans distinguer suivant qu'elles concernent ou non les parties classées ou inscrites. Ces charges sont, bien entendu, déductibles dans les limites fixées ci-dessus (en ce sens, RM Klifa, n° 44314, déb. AN, JO du 17 mars 1997).

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, RJ III p. 50).

95  En application de la règle posée par 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, voir n° [110](#).

Exemple. - Les travaux de réparation d'un montant de 200 000 F 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 :

1989 : 60 000 F ;
1990 : 100 000 F ;
1991 : 40 000 F.

La subvention (soit : $200\,000\text{ F} \times 20\% = 40\,000\text{ F}$) a été payée en 1992.


Les sommes admises en déduction au titre des années 1989 à 1991 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 F pour 1989, 80 000 F pour 1990 et 32 000 F pour 1991.


En contrepartie, la subvention perçue en 1992 n'a pas à être comprise dans le revenu imposable de cette même année.


© Ministère du budget, des comptes publics et de la fonction publique

- SÉRIE 5 FISCALITÉ DIRECTE DES PERSONNES ET DISPOSITIONS COMMUNES EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS
 - DIVISION B IMPÔT SUR LE REVENU DISPOSITIONS GÉNÉRALES
 - TITRE 2 ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU
 - CHAPITRE 4 CHARGES DÉDUCTIBLES
 - SECTION 2 LES DIFFÉRENTES CHARGES DÉDUCTIBLES
 - SOUS-SECTION 8 DÉDUCTIONS DIVERSES ET AVANTAGES EN NATURE CONSENTIS AUX PERSONNES ÂGÉES DE PLUS DE 75 ANS

2° Autres dépenses.


96  Les limites applicables à ces dépenses sont fixées par l'article [41 F](#) de l'annexe III au CGI pour les immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire et par l'article 41 H de la même annexe pour les immeubles agréés.


97  Le décret n°88-144 du 10 février 1988, JO du 16, codifié aux articles [41 F](#) et [41 H](#) précités a apporté des modifications au montant de la quote-part déductible des charges foncières concernées.

98  En effet, depuis l'entrée en vigueur des dispositions du décret du 10 février 1988, la quote-part déductible des charges visées au n° **96** est fixée comme suit :


- pour les immeubles classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire, 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 ;
- pour les immeubles agréés (obligatoirement ouverts au public), la déduction est limitée à 50 % du montant des dépenses.

Cas particulier. - Habitation principale du propriétaire ; intérêts d'emprunts.

99  Les intérêts des emprunts contractés pour l'acquisition d'un immeuble classé monument historique sont normalement déductibles du revenu imposable dans les conditions et limites fixées par les articles [41 E](#) à [41 J](#) de l'annexe III au CGI.

100  Toutefois, lorsque cet immeuble constitue son habitation principale, le contribuable peut, en renonçant à cette déduction, opter pour le bénéfice de la réduction d'impôt prévue à l'article 199 sexies du CGI¹ (cf. DB [5 B 3](#)).


3. L'immeuble procure des recettes imposables et est occupé par son propriétaire.

101  Il en est ainsi notamment lorsqu'un propriétaire occupe son immeuble (même comme résidence secondaire) mais autorise des visites payantes.

Il convient alors de faire application :

- des règles concernant les revenus fonciers pour la détermination du revenu net correspondant aux recettes encaissées ;
- du régime spécial (déduction sur le revenu global) en ce qui concerne les dépenses qui n'ont pas été prises en compte pour le calcul du revenu net foncier.

a. Détermination du revenu net foncier correspondant aux recettes encaissées.

102  Le revenu net est égal à la différence entre les recettes encaissées et les charges - y compris celles entraînées par l'ouverture au public - qui se rapportent aux locaux visités.

Ce revenu net est déterminé suivant les principes définis aux numéros [85](#) et [86](#) ci-dessus, sous réserve des précisions suivantes.

1° Les charges résultant de l'ouverture au public, telles que les rémunérations versées au personnel chargé de percevoir les droits d'entrée et de guider les visiteurs, sont prises en compte, en totalité, pour la détermination du revenu net foncier.

2° Les autres charges foncières ne peuvent être prises en considération que dans la mesure où elles se rapportent aux locaux où le public a accès.

Pour déterminer cette quote-part, il convient en principe de tenir compte de toutes les circonstances de fait et notamment de l'importance relative des locaux dont le propriétaire se réserve l'utilisation et des parties de l'immeuble que le public est admis à visiter.

À titre de règle pratique, il est admis, toutefois, que les propriétaires peuvent, sans justification particulière, déduire de leurs revenus fonciers les trois quarts de ces charges.

3° Les travaux de réparation et d'entretien ne peuvent, en principe, être pris en compte pour la détermination du revenu foncier que dans la proportion indiquée au 2° ci-dessus.

Toutefois, pour les travaux exécutés par l'administration des affaires culturelles ou subventionnés, il convient d'admettre, à titre de règle pratique, que le propriétaire peut déduire intégralement au titre des revenus fonciers :

- la participation qu'il a versée sous la forme d'un fonds de concours ou de remboursement au

Trésor ; la même règle s'appliquant aux cotisations de strict entretien, versées à l'administration des affaires culturelles ;

- le coût total des travaux de réparation et d'entretien subventionnés, sauf à ajouter la subvention aux recettes de l'année au cours de laquelle elle a été perçue.

Exemples.

103 



Pour la détermination de ses revenus fonciers, il peut déduire outre la déduction forfaitaire visée à l'article 31 du CGI :

- la totalité des dépenses nécessitées par la visite (40 000 F) et de sa participation à des travaux exécutés par l'administration des affaires culturelles (20 000 F) ;
- les trois quarts de ses autres charges foncières ($80\,000 \times 3/4 = 60\,000$ F). Le quart restant s'impute sur le revenu global, dans les proportions indiquées ci-après (n° 104).




Pour la détermination de ses revenus fonciers, il peut déduire, outre la déduction forfaitaire visée à l'article 31 du CGI :


- l'intégralité des dépenses nécessitées par la visite (40 000 F) et des dépenses ouvrant droit à une subvention (60 000 F) ;
- les trois quarts de ses autres charges foncières ($32\,000 \times 3/4 = 24\,000$ F). Le quart restant s'impute sur le revenu global dans les conditions indiquées ci-après (n° 104).

L'année où il percevra la subvention, il devra ajouter le montant de celle-ci à ses recettes imposables.

Le résultat net ainsi obtenu constitue le revenu foncier imposable. S'il est positif, il s'ajoute aux revenus d'autres sources du contribuable. Dans le cas contraire, le déficit s'impute sur le revenu global de l'année considérée, ou à défaut, des cinq années suivantes.

b. Charges foncières à imputer sur le revenu global.

104  Ce sont celles dont il n'a pas été tenu compte pour la détermination du revenu net foncier correspondant aux recettes encaissées et qui sont censées se rapporter la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la disposition. Il est rappelé qu'elles peuvent être évaluées forfaitairement à un quart du montant des charges foncières -autres que les frais résultant de l'ouverture au public (n° 102-1°) et, le cas échéant, les participations à des travaux exécutés par l'administration des affaires culturelles ou subventionnés (n° 102-3°)- qui ont été payées par le propriétaire au cours de l'année d'imposition.

105  Depuis l'entrée en vigueur des dispositions du décret du 10 février 1988, le reliquat est déductible du revenu global :

- pour la totalité de son montant si les immeubles ouverts au public sont classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire ;
- pour 50 % de son montant si les immeubles sont agréés.

106 




IV. Obligations des propriétaires

107  **Les propriétaires de monuments historiques ne sont astreints à des obligations particulières que s'ils bénéficient du régime spécial de déduction qui vient d'être exposé (imputation directe d'une quote-part des charges foncières sur le revenu global).**

Ces obligations qui se superposent le cas échéant à celles qui incombent à tous les propriétaires fonciers (notamment justification de la nature et du montant des dépenses dont la déduction est demandée) sont de deux sortes :


- les premières doivent être observées par tous les propriétaires autorisés à déduire de leur revenu global une partie des charges foncières qu'ils ont supportées ;
- les secondes ne concernent que les propriétaires d'immeubles historiques ouverts au public.

1. Obligations incombant à tous les propriétaires bénéficiant du régime spécial de déduction (CGI, ann. III, art. 41 J).

108  Les propriétaires concernés doivent joindre à la déclaration annuelle de leurs revenus une note indiquant :

- le détail des sommes dont la déduction est demandée ;
- la date du décret, de l'arrêté ou de la décision qui a, selon le cas, soit classé l'immeuble ou certaines parties de l'immeuble sur la liste des monuments historiques, soit décidé son inscription à l'inventaire supplémentaire, soit accordé l'agrément spécial.

a. Détails des sommes dont la déduction est demandée.

109  La note jointe à la déclaration d'ensemble des revenus doit préciser :

- la date de paiement des travaux ;
- la nature des travaux ;
- le bénéficiaire des versements.

En outre, lorsqu'un immeuble occupé en partie par le propriétaire donne lieu à la perception de recettes et que, de ce fait, les charges foncières s'imputent en partie sur le revenu foncier et en partie sur le revenu global (voir n°s [101 à 106](#)), la note jointe à la déclaration doit faire apparaître :


- le montant total de chacune des catégories de dépenses dont la déduction est demandée ;
- la répartition de ces dépenses entre le revenu foncier et le revenu global.

D'une manière générale, cette ventilation ne soulève aucune contestation puisque les propriétaires sont autorisés à déduire, outre la totalité des dépenses nécessitées par la visite et, s'il y a lieu, de leur participation à des travaux exécutés par l'administration des affaires culturelles ou subventionnés :

- les trois quarts de leurs autres charges immobilières de leurs revenus fonciers ;
- une fraction du quart restant de leur revenu global.

Ce n'est donc que dans l'hypothèse où le propriétaire a choisi de déduire de ses revenus fonciers plus des trois quarts de ses charges foncières qu'il doit indiquer avec précision l'importance relative des locaux dont il se réserve la disposition et de ceux où le public est admis.


Cas particulier. - Travaux exécutés ou subventionnés par l'administration des affaires culturelles.

110  Il est rappelé (cf. ci-dessus n° [92](#)) que 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, sont déductibles pour leur montant total. Quant aux travaux donnant lieu à l'attribution d'une subvention, et afférents à un immeuble qui ne procure aucune recette, ils ne sont pris en compte que sous déduction d'un abattement dont le taux est égal à celui de la subvention (voir ci-dessus n°s [92](#) et [95](#)).

Lorsque le propriétaire d'un monument classé demande la déduction de l'une ou de l'autre de ces catégories de travaux, il doit fournir à l'appui de sa déclaration, une attestation de l'administration des affaires culturelles :

- certifiant que les travaux exécutés ont effectivement le caractère de travaux de réparation et d'entretien ;
- précisant le montant du devis correspondant établi par l'architecte en chef des monuments historiques ;
- indiquant, le cas échéant, le taux de la subvention accordée.

b. Date de la décision de classement d'inscription à l'inventaire supplémentaire ou d'agrément.

111  Ce renseignement est destiné à permettre de vérifier que l'immeuble entre bien dans l'une des catégories prévues par la réglementation en vigueur, et à fixer la proportion des charges foncières admises en déduction du revenu global.


Il convient donc d'annoter, en conséquence, le dossier n°2004 de chaque propriétaire. Cette annotation revêt une importance toute particulière pour les immeubles ayant fait l'objet d'un agrément car ce dernier n'est valable, en principe, que pour une période de cinq ans à l'expiration de laquelle il doit être renouvelé.

¹ Il est, toutefois, précisé que cette réduction d'impôt est supprimée pour les intérêts des prêts contractés à compter du :

- 1er janvier 1997, pour la construction ou l'acquisition de logements neufs ;
- 1er janvier 1998, pour l'acquisition d'autres logements.

- SÉRIE 5 FISCALITÉ DIRECTE DES PERSONNES ET DISPOSITIONS COMMUNES EN MATIÈRE D'IMPÔTS DIRECTS
 - DIVISION B IMPÔT SUR LE REVENU DISPOSITIONS GÉNÉRALES
 - TITRE 2 ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU
 - CHAPITRE 4 CHARGES DÉDUCTIBLES
 - SECTION 2 LES DIFFÉRENTES CHARGES DÉDUCTIBLES
 - SOUS-SECTION 8 DÉDUCTIONS DIVERSES ET AVANTAGES EN NATURE CONSENTIS AUX PERSONNES ÂGÉES DE PLUS DE 75 ANS


2. Obligations incombant aux propriétaires d'immeubles ouverts au public.

112  Les conditions d'ouverture au public ont été fixées par arrêté.

Cet arrêté prévoit notamment que le propriétaire est tenu de déclarer, avant le 1^{er} février de chaque année, les conditions d'ouverture de son immeuble, au délégué régional du tourisme (CGI, ann. IV, art. [17 quater](#)).


Pour justifier de cette demande auprès des services fiscaux, il doit joindre à sa déclaration annuelle de revenus un récépissé de la déclaration faite auprès du délégué régional du tourisme (CGI, ann. IV, art. [17 quinquies](#)).

3. Sanction de ces obligations.

113  Dans un arrêt rendu le 27 octobre 1971 (req. n°816 12, 7e et 8e sous-sections réunies, RJ III, p. 190), le Conseil d'État a jugé que lorsqu'un contribuable n'a pas joint à sa déclaration les renseignements prévus par l'article [41 J](#) de l'annexe III au CGI, il n'encourt pas pour autant la déchéance du droit à déduction résultant de l'article [156-II-1^{er}ter](#) du CGI.

Ce propriétaire est seulement passible des amendes fiscales visées aux articles 1725 et 1726 du CGI mais il conserve le droit de justifier au cours de l'instance contentieuse de la consistance des charges dont il demande la déduction (CE, arrêt précité du 9 juillet 1982, n°30897, cf. ci-dessus n° [93](#)).

V. Exemples

114  Le propriétaire d'un château classé monument historique a payé au cours de l'année 1992 les dépenses suivantes :

Charges résultant de l'ouverture au public	29 000 F
Autres charges foncières	160 000 F

Selon l'affectation donnée à son immeuble, il déduira ses dépenses dans les conditions suivantes :

a. L'immeuble est entièrement ouvert au public moyennant un droit de visite et le propriétaire ne l'occupe pas.

Le revenu imposable est déterminé selon les règles applicables aux revenus fonciers.

Il s'établit ainsi en supposant que les droits de visite s'élèvent à 120 000 F.

Recettes	120 000 F
Charges déductibles :	
Déduction forfaitaire (8 %)	9 600 F
Charges résultant de l'ouverture au public	29 000 F
Autres charges foncières	160 000 F
Total	198 600 F
Déficit	78 600 F

Ce déficit peut s'imputer sur le revenu global de l'année considérée ou à défaut sur celui des années ultérieures jusqu'à la cinquième inclusivement (CGI, art. [156-I-3^o](#)).

b. L'immeuble n'est pas ouvert à la visite.

En application du régime spécial prévu par l'article [156-II-1^{er}ter](#) du CGI, une fraction des charges foncières est admise en déduction du revenu global.

L'immeuble classé n'étant pas ouvert au public, les charges foncières sont admises en déduction du revenu global à concurrence de 50 %, soit :

$$160\,000\text{ F} \times 50\% = 80\,000\text{ F}$$

c. L'immeuble est visité moyennant le paiement d'un droit d'entrée et le propriétaire l'occupe

en partie.

Dans ce cas, une partie des dépenses est prise en compte pour la détermination du revenu net foncier.

Le surplus s'impute partiellement sur le revenu global.

1° Détermination du revenu foncier.

Le propriétaire peut déduire de ses recettes (droits de visite) :

- la déduction forfaitaire visée à l'article 31 du CGI ;
- les charges spéciales résultant de l'ouverture au public ;
- une quote-part des autres charges foncières.

(On suppose que le propriétaire a utilisé la tolérance administrative selon laquelle **les trois quarts** des locaux sont réputés ouverts au public.)

Il s'ensuit que le revenu foncier s'établit ainsi :

Recettes (droits de visite)	120 000 F
Charges déductibles :	
Déduction forfaitaire (8 %)	9 600 F
Charges résultant de l'ouverture au public	29 000 F
Autres charges foncières :	
160 000 F x 75 %	120 000 F
	<hr/>
Total	158 600 F
Déficit	38 600 F

Ce déficit peut s'imputer sur le revenu global du contribuable et en cas d'insuffisance, sur celui des années ultérieures jusqu'à la cinquième inclusivement.

2° Charges déductibles du revenu global.

Le montant des dépenses autres que celles résultant de l'ouverture au public s'élève à 160 000 F.

De cette somme, le propriétaire a déduit 120 000 F au titre des revenus fonciers.

Le solde, soit 40 000 F, est déductible du revenu global pour la totalité puisqu'il s'agit d'un immeuble classé monument historique et ouvert au public.

Le montant des sommes déductibles du revenu global s'établit à 40 000 F.

F. DÉDUCTION DE CERTAINES FORMES D'ÉPARGNE INVESTIE DANS LA CONSTRUCTION

115 Les articles [85 à 91](#) de l'annexe II au CGI, pris en application de l'article [163 bis](#) du même code, prévoyaient un allègement de l'impôt sur le revenu en faveur des contribuables qui ont épargné une partie de leurs revenus en vue de la construction d'immeubles d'habitation.

À cette fin, les contribuables pouvaient verser une partie de leurs revenus à un compte d'épargne-crédit ou à un organisme du crédit différé.

La loi n°65-554 du 10 juillet 1965 a remplacé le régime d'épargne-crédit par un régime d'épargne-logement tout en laissant aux titulaires des comptes d'épargne-crédit la possibilité d'opter en faveur du nouveau régime.

Puis, aux termes de l'article 54-II de la loi n°80-30 du 18 janvier 1980, les comptes d'épargne-crédit dont les titulaires n'avaient pas opté en faveur de l'épargne-logement, ont été à compter du 1er janvier 1980, transformés de plein droit en comptes d'épargne-logement.

Enfin, par application de l'article 11 de la loi n° 83-440 du 2 juin 1983, le système de l'épargne-crédit a été définitivement supprimé.

Par suite, la déduction prévue par l'article [163 bis](#) du CGI ne pouvait plus jouer que pour les adhérents à un contrat de crédit-différé.

En fait, le régime de l'article 163 bis n'a pratiquement plus aucune incidence actuellement.