



**Ce guide a été élaboré à votre attention par les avocats  
fiscalistes du Cabinet Printemps Avocats en liaison avec nos  
services.**

Pour toutes questions et renseignements complémentaires, nous vous prions d'adresser  
vos e-mails à l'adresse suivante : [benoit.jarriand@vmfpatrimoine.org](mailto:benoit.jarriand@vmfpatrimoine.org)

**Régime fiscal des revenus fonciers  
Monuments historiques et assimilés  
Déclaration 2023 des revenus perçus en 2022**

La présentation ci-dessous a pour objet de décrire certains aspects de la réglementation fiscale relative aux revenus fonciers, dans sa généralité, et s'applique à un propriétaire disposant de la pleine propriété de son bien immobilier.

Elle ne saurait se substituer à une analyse concrète de la situation particulière de chaque propriétaire, qui demeure pleinement responsable de ses obligations déclaratives.

En particulier, les incidences fiscales du démembrement de propriété n'y sont pas abordées et nous invitons en conséquence les propriétaires concernés à consulter, en tant que de besoin, un professionnel de la fiscalité du patrimoine pour toute question spécifique à une telle situation de démembrement.

Les développements qui suivent sont établis sur la base de la législation relative à l'impôt sur le revenu en vigueur à la date de leur rédaction (28/03/2023).

**I. REGIME DE DROIT COMMUN DES REVENUS FONCIERS**

**A. Régime d'imposition dit du « micro-foncier »**

Le régime micro-foncier s'applique aux contribuables dont le revenu brut foncier n'excède pas 15.000 euros au titre de l'année d'imposition (ce plafond étant apprécié en cumulant les revenus fonciers afférant à l'ensemble des immeubles et parts de sociétés de personnes détenus par les membres du foyer fiscal).

Les propriétaires d'immeubles soumis à des régimes spéciaux en sont exclus (notamment ceux relevant du régime des Monuments historiques et assimilés).



Pour déterminer le revenu foncier net imposable, l'administration fiscale applique automatiquement au montant du revenu brut foncier porté dans la déclaration de revenus un abattement forfaitaire représentatif des charges de 30%. Cet abattement est réputé couvrir l'ensemble des charges de la propriété exposées pour l'acquisition ou la conservation du revenu foncier. En conséquence, les contribuables qui relèvent du régime micro-foncier ne peuvent opérer à ce titre aucune déduction de leurs charges réelles sur leur revenu brut.

Les contribuables qui le souhaitent peuvent opter pour le régime réel des revenus fonciers, par le simple dépôt du formulaire de déclaration n° 2044.

## **B. Régime réel d'imposition**

Le régime réel d'imposition concerne les contribuables qui n'entrent pas dans le champ d'application du régime micro-foncier ou qui décident d'opter pour son application.

### **1. Immeuble donné en location**

Le revenu foncier imposable à l'impôt sur le revenu est égal, chaque année, à la différence entre le montant des recettes encaissées et le total des frais et des charges acquittés, considérés comme déductibles.

Les recettes correspondent au revenu principal (loyers) auquel s'ajoute, le cas échéant, des revenus accessoires (tels que les droits d'affichage ou de chasse), encaissés au cours de l'année civile.

Les dépenses, pour être qualifiées de déductibles, doivent, de manière générale, être engagées en vue de l'acquisition ou de la conservation du revenu, être effectivement payées par le propriétaire au cours de l'année d'imposition et être justifiées.

Les principales charges foncières déductibles sont les suivantes<sup>1</sup> :

- Les frais de gestion : il s'agit des frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges (sauf s'ils sont déjà compris dans les charges de copropriété, auxquels cas ils sont déduits avec lesdites charges), les commissions d'agences, les honoraires de comptabilité et de rédaction des déclarations fiscales ou encore les frais de procédure. Les autres frais de gestion (correspondances et téléphones) sont réputés couverts par un forfait fixé à 20 euros par local ;
- Les dépenses d'entretien et de réparation : il s'agit des travaux maintenant ou

---

<sup>1</sup> Article 31 du Code général des impôts (CGI).

remettant l'immeuble en bon état, sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial (réfection de la toiture, ravalement de la façade, remplacement du système de chauffage, etc.) ; en revanche, dans la mesure où seules les charges de propriété sont déductibles, les réparations locatives sont exclues du droit à déduction (exemple : peinture intérieure), sauf ces particuliers (vétusté, travaux engagés pour faciliter la location avant installation d'un locataire) ;

- Les dépenses d'amélioration (uniquement pour les locaux urbains loués à titre de locaux d'habitation) : il s'agit des dépenses de travaux ayant pour objet l'installation d'un équipement ou d'un élément de confort nouveau ou mieux adapté à la vie moderne (installation d'un ascenseur, d'un système d'alarme de sécurité, etc.), à l'exception de celles engagées au titre de travaux assimilables à de véritables travaux de construction, de reconstruction ou d'agrandissement ;
- Les provisions pour charges de copropriété : les provisions pour charges versées par les copropriétaires bailleurs sont déductibles l'année de leur versement (et régularisées l'année suivante) ;
- Les primes d'assurance : les primes d'assurance afférentes aux immeubles loués sont déductibles du revenu foncier pour leur montant réel, quel que soit le risque couvert (loyers impayés, etc.) ;
- Les impôts autres que ceux incombant en principe à l'occupant : il s'agit principalement de la taxe foncière, hors taxe d'enlèvement des ordures ménagères qui incombe normalement au locataire ;
- Les frais et charges financiers : il s'agit :
  - Des intérêts d'emprunts contractés pour l'acquisition, la construction, la réparation ou l'amélioration des propriétés ;
  - Des frais de constitution de dossier, des sommes versées à un organisme de cautionnement, des agios ou commissions de banque (dans le même ordre d'idée, les honoraires d'un courtier en prêts devraient pouvoir être déduits) ;
  - Des primes d'assurance décès, invalidité, chômage (sous réserve de se rapporter directement à l'immeuble loué) ;
  - Des frais d'acte notarié de constitution d'hypothèque prise en garantie de l'emprunt.
- L'indemnité d'éviction versée par le propriétaire : celle-ci est déductible lorsqu'elle



est considérée comme une charge engagée en vue de la perception du revenu.

**En revanche, les travaux de construction (ou reconstruction) ou d'agrandissement modifiant la consistance de l'immeuble ne sont pas déductibles des revenus fonciers.**

Les revenus fonciers sont soumis :

- Au barème progressif de l'impôt sur le revenu ; et
- Aux prélèvements sociaux, au taux de 17,2%.

Les déficits fonciers ne sont, en principe, déductibles du revenu global du contribuable que dans la limite annuelle de 10.700 euros, hors intérêts d'emprunt, à la condition que l'immeuble concerné soit maintenu en location jusqu'au 31 décembre de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imputation a été pratiquée.

**L'article 12 de la loi de Finances rectificative pour 2022 a mis en place un dispositif temporaire au titre duquel la limite annuelle d'imputation du déficit foncier sur le revenu global est rehaussée, sans pouvoir excéder 21.400 euros par an, à concurrence du montant des dépenses déductibles de travaux de rénovation énergétique permettant à un bien ayant une consommation énergétique excessive (passoire thermique) de passer d'une classe énergétique E, F ou G à une classe énergétique A, B, C ou D.**

**Le contribuable doit être en mesure de justifier du nouveau classement de performance énergétique du bien au plus tard le 31 décembre 2025.**

La fraction du déficit foncier supérieure à l'une de ces limites annuelles, ainsi que celle correspondant aux intérêts d'emprunts sont imputables exclusivement sur les revenus fonciers des dix années suivantes.

Parallèlement, si le revenu global du contribuable est insuffisant pour absorber le déficit foncier (plafonné) imputable sur le revenu global, un déficit global est constitué et est imputable dans les conditions de droit commun sur les revenus globaux des six années suivantes.

## 2. Immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance

Sauf exception (cf. régime des immeubles historiques et assimilés ci-dessous), lorsqu'un immeuble est occupé par son propriétaire qui s'en réserve la jouissance, les charges afférentes à ce bien immobilier ne sont pas déductibles, car il ne génère aucun revenu. En contrepartie, l'avantage en nature constitué par la jouissance de l'immeuble par son



propriétaire n'est pas imposable.

## **II. REGIME DES IMMEUBLES HISTORIQUES ET ASSIMILÉS**

Le régime fiscal de faveur des immeubles historiques et assimilés, codifié aux articles 156, I-3°, 156, II-1° et 156 bis du CGI, permet aux propriétaires d'immeubles présentant des caractéristiques remarquables de bénéficier d'avantages fiscaux spécifiques.

### **A. Champ d'application**

Le régime des immeubles historiques et assimilés s'applique :

- Aux immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques<sup>2</sup> ;
- Aux immeubles dont le propriétaire bénéficie d'un label délivré par la Fondation du patrimoine, sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine<sup>3</sup> ; et
- Aux immeubles agréés avant 2014.

### **B. Conditions d'application**

L'article 156 bis du CGI, tel que précisé par la doctrine administrative (BOI-RFPI-SPEC-30-30), subordonne, depuis le 1er janvier 2009, le bénéfice du régime fiscal de faveur applicable aux propriétaires et, à compter du 1er janvier 2017, au preneur d'un bail emphytéotique de Monuments historiques et assimilés, à trois conditions cumulatives :

#### **1. Engagement de conservation de l'immeuble**

Le propriétaire de l'immeuble historique ou assimilé doit prendre l'engagement de conserver le bien pendant au moins quinze ans à compter de son acquisition.

L'engagement est matérialisé par la seule mention des charges dans la déclaration de revenus.

En cas de non-respect de l'engagement de conservation, selon le cas, le revenu global ou le revenu foncier net de l'année de rupture de l'engagement et de chacune des deux années suivantes est majoré du tiers du montant des charges indûment imputées depuis l'acquisition (et à compter de 2009 seulement).

---

<sup>2</sup> Articles L.621-1 et L.621-25 du Code du patrimoine.

<sup>3</sup> Article L.143-2 du Code du patrimoine.



A titre illustratif, le propriétaire d'un immeuble classé acquis en 2011 et ouvert à la visite décide de le céder en 2022. Pendant ces douze années, le propriétaire a, au total, imputé 600.000 euros de charges. Du fait de la rupture de l'engagement de conservation, son revenu foncier net de chacune des années 2022, 2023 et 2024 sera majoré de 200.000 euros.

Des exceptions à l'application de cette majoration consécutive à la rupture de l'engagement sont toutefois prévues :

- En cas de licenciement, d'invalidité de 2° ou 3° catégorie, ou de décès du contribuable ou de son conjoint (ou partenaires liés par un Pacs) soumis à une imposition commune ;
- En cas de mutation à titre gratuit de l'immeuble, à la condition que les donataires, héritiers ou légataires reprennent l'engagement de conservation précédemment souscrit pour la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

Il est ainsi financièrement pénalisant de revendre l'immeuble avant l'expiration du délai de 15 ans du fait de la majoration du revenu global ou du revenu foncier net de l'année et des deux années suivantes, alors que l'opération ne dégage pas nécessairement de plus-value et que, dans le cas contraire, les sommes réintégrées sur trois ans ne sont généralement pas prises en compte dans le calcul du prix de revient de l'immeuble.

## 2. Détention directe de l'immeuble

Le régime fiscal de faveur des monuments historiques et assimilés n'est en principe ouvert qu'en cas de détention directe de l'immeuble.

L'immeuble ne peut donc pas être détenu indirectement, au travers d'une société de personne, telle qu'une société civile immobilière (SCI), sauf (i) si le bien a été acquis avant le 1<sup>er</sup> janvier 2009 ou (ii) s'agissant des biens acquis après cette date, dans les cas alternatifs suivants :

- La société détenant l'immeuble classé / inscrit monument historique ou labellisé par la Fondation du patrimoine est elle-même détenue par des associés qui sont membres d'une même famille (personnes parentes en ligne directe : enfants, petits-enfants, parents, grands-parents, etc., 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 ;
- La société détenant l'immeuble classé / inscrit monument historique l'affecte, au plus tard dans les deux ans qui suivent son acquisition, à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables ;



- La société détenant l'immeuble classé monument historique détient un espace culturel non commercial ouvert au public auquel elle l'affecte pendant au moins quinze ans ;
- La société a obtenu un agrément du ministre chargé du budget, après avis du ministre chargé de la culture, avant le 1<sup>er</sup> janvier 2018 ; cette exception concerne les immeubles classés / inscrits Monuments historiques s'agissant des demandes d'agrément déposées du 1<sup>er</sup> janvier au 2009 au 31 décembre 2014 et les seuls immeubles classés Monument historique depuis au moins 12 mois s'agissant des demandes d'agrément déposées entre le 1<sup>er</sup> janvier 2015 et le 31 décembre 2017.

En cas de détention d'un immeuble historique ou assimilé par l'intermédiaire d'une société de personne (familiale ou relevant d'une des autres exceptions), les associés doivent prendre l'engagement de conserver leurs parts pendant quinze ans à compter de leur acquisition.

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 entraînant les conséquences décrites ci-dessus au II. B. 1. ; par exception, les cessions entre membres de SCI familiales n'entraînent pas la remise en cause du régime de faveur.

Par ailleurs, au même titre qu'en cas de détention directe, la société propriétaire de l'immeuble doit le conserver pendant une période de quinze ans, sous peine de s'exposer à la remise en cause du régime de faveur.

### 3. Absence de mise en copropriété de l'immeuble

Le régime de faveur des immeubles historiques et assimilé n'est pas ouvert aux immeubles ayant fait l'objet d'une division à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2009.

Selon la doctrine administrative, le non-respect de l'absence de division entraîne les mêmes conséquences qu'en cas de rupture de l'engagement de conservation<sup>4</sup>.

Par exception, n'entraînent pas la remise en cause du régime de faveur :

- Les divisions d'immeubles classés / inscrits monuments historiques depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2018, sous condition d'affectation à l'habitation de l'immeuble, pour au moins 75% de ses surfaces habitables, au plus tard dans les deux ans qui suivent

---

<sup>4</sup> BOI-RFPI-SPEC-30-30 n° 560.



la date de la division ;

- Les divisions d'immeubles ayant bénéficié d'un agrément du ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture (pour les divisions réalisées du 1er janvier 2009 au 31 décembre 2017) ; les immeubles qui étaient éligibles à l'agrément étaient les mêmes que ceux éligibles à l'agrément pour détention indirecte.

Par ailleurs, l'application de l'une de ces deux exceptions est subordonnée à l'engagement des copropriétaires de conserver leur quote-part de l'immeuble divisé pendant une période d'au moins quinze années à compter de leur acquisition, sous peine de s'exposer aux mêmes conséquences que celles décrites au II. B. 1.

### C. Modalités de déduction des charges

La particularité du régime tient à une possibilité de déduction des charges foncières même en absence de location, et aux modalités d'imputation des déficits fonciers.

#### 1. Immeubles exclusivement productifs de revenus et non occupés par le propriétaire

Il s'agit des immeubles loués en totalité ou qui ne sont pas loués mais donnent lieu à la perception de recettes accessoires, telles que les droits d'entrée, sans que le propriétaire les occupe, même partiellement.

Dans cette situation, les charges foncières sont déductibles des revenus locatifs, dans les conditions de droit commun (cf. I.B.1.), sous réserves de certaines particularités décrites ci-dessous (a.).

Par ailleurs, le régime d'imputation des déficits fonciers est plus favorable qu'au titre du droit commun (b.).

##### a. Spécificités liées à la déductibilité des charges

A titre liminaire, il convient de préciser que le régime du micro-foncier est exclu en cas de location entrant dans le cadre du régime des immeubles historiques et assimilés.

Les charges déductibles appellent par ailleurs les commentaires suivants :

- Dépenses d'amélioration, d'entretien et de réparation :



En premier lieu, précisons que l'engagement de dépenses d'amélioration, au sens du CGI, est rare pour les immeubles historiques et assimilés, lesdits immeubles n'étant qu'exceptionnellement urbains et affectés à l'habitation, tout en générant des revenus.

S'agissant des dépenses correspondant à des travaux d'entretien et de réparation, les modalités de déduction dépendent des conditions de leur exécution et de leur financement :

- Lorsque les travaux 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 (sa contribution personnelle aux travaux) ;
- Lorsque le propriétaire a bénéficié de subventions pour exécuter lui-même des travaux, celles-ci doivent être ajoutées aux recettes de l'année de leur perception ; en contrepartie, le montant total des dépenses de travaux est déductible ;
- Lorsque le propriétaire confie au service des Monuments historiques le soin d'assurer l'entretien de l'immeuble (au sens strict), il peut déduire la cotisation annuelle versée à ce service.

Enfin, les dépenses de travaux sont déductibles, le cas échéant, des recettes générées par l'utilisation des bâches d'échafaudages comme espaces publicitaires (location du droit d'affichage), qui constituent des recettes accessoires.

- Charges liées au droit de visite : sont déductibles :

- Les charges entraînées par le droit de visite, 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 euros lorsque l'immeuble ne comprend ni parc, ni jardin ouvert au public, et 2.290 euros dans le cas contraire ;
- Les primes d'assurance afférentes aux objets classés ou inscrits, à la condition que lesdits objets soient attachés à perpétuelle demeure au monument historique ou assimilé ;
- Les dépenses de publicité afférentes à l'immeuble ouvert au public (achats d'espaces publicitaires, dépenses de prospection promotionnelle, etc.) ;

- Les dépenses d'acquisition de matériels informatiques utilisés pour la gestion de la billetterie ou le suivi des dépenses et recettes.

#### b. Régime dérogatoire d'imputation des déficits fonciers

Le régime d'imputation des déficits fonciers relatifs à des immeubles historiques et assimilés exclusivement donnés en location est plus favorable que le régime de droit commun (cf. I.B.1.).

En effet, les déficits sont imputables sur le revenu global du propriétaire sans limitation de montant et, si ce déficit foncier entraîne la constatation d'un déficit global, celui-ci est reportable sur les revenus globaux du propriétaire des six années suivantes.

Cependant, seuls les déficits fonciers relatifs aux parties classées ou inscrites de la propriété sont susceptibles d'être imputés en totalité sur le revenu global<sup>5</sup>, sauf si le classement ou l'inscription vise la protection de l'ensemble architectural<sup>6</sup>.

Il appartient alors au propriétaire d'être en mesure de démontrer que les travaux effectués sur des parties non inscrites ou classées de l'immeuble concourent à la préservation des parties inscrites ou classées, ou encore à l'ensemble architectural<sup>7</sup>.

A titre d'illustration, lorsque seul l'escalier est classé, les travaux se rapportant aux fenêtres ne pourront en principe contribuer à la constitution d'un déficit imputable en totalité sur le revenu global (mais ils demeureront déductibles et, le déficit éventuel en résultant, imputable, dans les conditions de droit commun).

Enfin, rappelons que si les régimes fiscaux de faveur en matière de revenus fonciers s'excluent en principe les uns des autres (Robien, Malraux, monuments historiques, etc.), il a été admis par la doctrine administrative<sup>8</sup> que, dans un immeuble historique ou assimilé en copropriété comportant des appartements relevant du dispositif Robien, le bénéfice de l'imputation sans limite des déficits fonciers sur le revenu global soit conservé pour les travaux effectués sur les parties communes.

#### 2. Immeubles dont le propriétaire se réserve la jouissance

L'article 156 du CGI prévoit un régime d'imputation directe des charges foncières sur le

---

<sup>5</sup> Conseil d'Etat, 18 mai 2005 n° 249950.

<sup>6</sup> Rép. Klifa : AN 17-3-1997 n° 44314 ; BOI-RFPI-SPEC-30-20-10 n° 80.

<sup>7</sup> En ce sens, CE 6e ch. 5-5-2017 n° 393255.

<sup>8</sup> BOI-RFPI-SPEC-20-20-40 n°120.

revenu global des propriétaires d'immeubles historiques et assimilés, lorsque les immeubles ne procurent aucune recette, soit qu'ils ne sont pas ouverts à la visite (le propriétaire s'en réserve la jouissance exclusive), soit qu'ils sont ouverts gratuitement au public.

Bien entendu, ces charges ne sont déductibles du revenu global que dans la mesure où le contribuable ne demande pas leur prise en compte pour le calcul d'un crédit d'impôt au titre des dépenses afférentes à l'habitation principale.

Contrairement au régime des immeubles historiques et assimilés loués ou générateurs de recettes accessoires, la déduction des charges foncières n'est pas susceptible, lorsque l'immeuble ne génère aucune recette, de générer un déficit global reportable.

Par ailleurs, lorsque le propriétaire se réserve la jouissance d'une partie seulement de l'immeuble :

- Seules les charges dont le propriétaire établit le lien avec cette partie d'immeuble sont déductibles ; et
- Lorsque l'affectation des charges concernées à une partie d'immeuble n'est pas possible, il lui appartient, sous sa responsabilité, de déterminer une clef de répartition adaptée des charges en cause entre partie privative et partie non privative de l'immeuble<sup>9</sup>.

Enfin, la nature des charges déductibles du revenu global, de même que la limitation de leur montant déductible, diffèrent selon que l'immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance est classé ou inscrit Monument historique (a.) ou labellisé par la Fondation du patrimoine (b.).

a. Immeubles classés / inscrits Monuments historiques ou agréés

Les charges déductibles sont les mêmes que celles déductibles dans le cadre du régime de droit commun des revenus fonciers (cf. I. B. 1.).

Il s'agit donc des dépenses de réparation, d'entretien et d'amélioration, des frais de gérance, des rémunérations des gardes et concierges, des impositions autres que celles incombant à l'occupant, des intérêts d'emprunts et autres charges y afférentes, etc.

Il convient d'apporter les précisions suivantes relatives à certaines catégories de dépenses :

- Dépenses d'entretien et de réparation :

---

<sup>9</sup> Conseil d'Etat, 10e-9e ch. 6 avril 2018 n° 405509.



La jurisprudence du Conseil d'État a étendu la notion de réparation à celle de restauration, notamment aux termes d'un arrêt du Conseil d'Etat du 9 juillet 1982 (n° 30897). Dans cette affaire, 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 constituait des travaux de réparation.

À l'inverse, et 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'un ajout.

De même, ne sont pas déductibles les travaux de reconstruction d'un ancien manoir inscrit, sur un autre terrain, en réutilisant les matériaux de la première 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 ; à l'exclusion des dépenses d'acquisition de matériels (tondeuse, tronçonneuse, etc.).

- Primes d'assurance : les primes d'assurance habitation sont déductibles (même en l'absence d'ouverture au public), de même que les primes d'assurance afférentes à des objets classés ou inscrits au titre des Monuments historiques lorsqu'ils sont attachés à perpétuelle demeure auxdits biens, sous réserve qu'ils soient exposés au public.

La déductibilité des charges foncières du revenu global du propriétaire d'immeubles classés ou inscrits est toutefois sujette à certaines limitations :

- Travaux d'entretien ou de réparation exécutés ou subventionnés par 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, selon les modalités suivantes :

- Les travaux d'entretien ou de réparation exécutés par l'administration des Affaires culturelles étant payés directement par celle-ci, la quote-part de participation à ces travaux versée par le contribuable à l'administration est intégralement déductible ;

- Lorsque le contribuable s'est vu accorder une subvention afférente à des travaux d'entretien ou de réparation, le montant des travaux déductibles s'entend des dépenses de travaux acquittées au titre de l'année concernée, desquelles sont déduites la proportion de ces dépenses qui est subventionnée, par application au montant de ces dépenses d'un taux égal au rapport entre le montant total de la subvention et le montant desdites dépenses (quelle que soit la date effective de versement de la subvention);

En contrepartie, la subvention ne constitue pas un revenu imposable au titre de l'année de sa perception.

- Autres dépenses :

La quote-part déductible des autres charges que les travaux exécutés ou subventionnés par l'administration des Affaires culturelles dépend de l'ouverture ou non de l'immeuble à la visite :

- Pour les immeubles classés ou inscrits ouverts au public : 100 % des dépenses sont déductibles ;
- Pour les immeubles classés ou inscrits fermés au public : 50 % des dépenses sont déductibles ; et
- Pour les immeubles agréés avant 2014 : 50 % des dépenses sont déductibles.

La jurisprudence a eu l'occasion de préciser que le propriétaire d'un château inscrit qui limite l'accès du public aux visites de parties extérieures ne peut déduire de son revenu global qu'une quote-part des travaux afférents à cet immeuble, limitée à 50 % de leur montant<sup>10</sup>.

Nous attirons en outre votre attention sur la recrudescence du nombre de contrôles et de remise en cause, par l'Administration fiscale, de l'entière déductibilité des primes d'assurances usuellement pratiquée par les propriétaires de Monuments historiques non productifs de revenus.

Bien que la notice d'accompagnement du formulaire de déclaration des revenus prévoit une déductibilité totale des primes d'assurance, il semble que l'administration fiscale adopte une lecture stricte des textes et n'admette qu'une déduction à hauteur de 50%.

---

<sup>10</sup> Tribunal administratif d'Amiens, 6 octobre 2006, n°04-1238.

Il convient désormais de suivre cette position, conforme à la loi.

En cas de classement ou d'inscription partielle de l'immeuble :

- Si seule une partie dissociable de l'ensemble immobilier (parties extérieures, éléments isolés : escalier, plafond, jardin, une pièce, etc.) est concernée, seules les dépenses de travaux afférents à cette partie ou destinées 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 (ensemble indivisible nécessaire à la protection de l'ensemble architectural), les charges sont retenues en totalité<sup>11</sup>.

Le Conseil d'Etat a précisé les modalités de preuve de la déductibilité de travaux sur des immeubles partiellement classés. Ainsi, il appartient au contribuable de justifier de la nature, du montant et du caractère déductible des dépenses qu'il entend porter à déduction de son revenu global. Il peut le faire par la production de tous documents, à condition que ceux-ci décrivent avec une précision suffisante, la nature des travaux ainsi que leur lien avec les parties classées ou inscrites de l'immeuble<sup>12</sup>.

#### b. Immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine

Seules les charges correspondant à des travaux d'entretien et de réparation sont déductibles par les propriétaires d'immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine.

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.

Cependant, à titre dérogatoire<sup>13</sup> :

- Les dépenses de reconstruction, de destruction, de restauration et de remise en état de parties disparues au cours du temps (portes, fenêtres condamnées...) ne constituent pas des dépenses d'entretien et de réparation 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 ;
- Les dépenses afférentes à des travaux de transformation des immeubles labellisés en

<sup>11</sup> Rép. Carrez : AN 18-2-2002 n° 68979 ; BOI-RFPI-SPEC-30-20-20 n° 140.

<sup>12</sup> Conseil d'Etat, 8 novembre 2017 n°401332.

<sup>13</sup> BOI-RFPI-SPEC-30-20-20 n° 200.

vue d'un usage d'intérêt public peuvent être admises en déduction ;

- Les travaux afférents à des parties extérieures de l'immeuble non visibles de la voie publique peuvent constituer des dépenses déductibles dès lors que la majorité des parties les plus intéressantes de l'immeuble est visible de la voie publique.

S'agissant de la quote-part des dépenses déductibles, l'article 41 I bis du CGI prévoit que celle-ci s'établit comme suit :

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

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

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 ou dont une partie est donnée en location.

Dans ce cas, le régime de droit commun des revenus fonciers et le régime dérogatoire des Monuments historiques et assimilés s'appliquent concurremment.

- Les charges liées à la partie de l'immeuble ouverte au public ou louée sont intégralement déduites des revenus fonciers ;

Concernant les travaux de réparation et d'entretien subventionnés ou réalisés par l'administration des Affaires culturelles, il est admis qu'ils soient intégralement déductibles des revenus fonciers ; toutefois, il convient dans cette hypothèse de vérifier si cette tolérance est favorable, les subventions perçues étant alors imposables en recettes<sup>14</sup>.

- Les autres charges ne sont, en principe, déductibles des revenus fonciers que lorsqu'elles se rapportent aux locaux visités. À titre de simplification, et à titre de règle pratique, elles sont évaluées forfaitairement aux trois quarts de leur montant total ; toutefois, le propriétaire, à la condition d'en justifier, peut adopter une autre répartition, charge par charge.

---

<sup>14</sup> BOI-RFPI-SPEC-30-20-30 n° 40.

- Les charges correspondant à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la jouissance sont déductibles du revenu global. Elles peuvent être évaluées forfaitairement à un quart du montant des charges foncières payées par le propriétaire au cours de l'année d'imposition, sauf si ce dernier est en mesure et a intérêt à justifier d'une autre répartition.

#### **D. Obligations déclaratives**

##### **1. Obligations relatives à l'impôt sur le revenu**

Les propriétaires de monuments historiques doivent souscrire une déclaration d'ensemble de leurs revenus n°2042 ainsi que, le cas échéant, une déclaration n°2044 spéciale (formulaire 2044-SPE) selon les modalités suivantes :

- Si l'immeuble procure des recettes imposables, les charges foncières déductibles sont indiquées sur la déclaration n°2044-SPE, cadre 410 ;
- Si l'immeuble est improductif de revenu et que le propriétaire s'en réserve la jouissance, les charges déductibles sont portées directement sur la déclaration n° 2042 C (déductions diverses), case 6DG ;
- Si l'immeuble est en partie productif de revenus et occupé pour le surplus, les charges déductibles doivent être ventilées entre les deux déclarations.

Tous les contribuables éligibles à l'imputation de tout ou partie de leurs charges foncières sur leur revenu global doivent tenir à la disposition de l'administration fiscale (télédéclaration) ou joindre à leur déclaration annuelle (déclaration sous format papier) une mention expresse indiquant :

- La date de la décision en vertu de laquelle l'immeuble a été, en tout ou en partie, classé, inscrit ou agréé ;
- Le détail des sommes dont la déduction est demandée (la date de paiement des travaux, leur nature, le bénéficiaire des versements et, le cas échéant, la répartition de chacune des catégories de dépenses dont la déduction est demandée entre le revenu foncier et le revenu global).

Doivent par ailleurs être tenus à la disposition de l'administration fiscale en cas de contrôle :

- La copie de la décision d'octroi du label de la Fondation du patrimoine ;
- Le cas échéant, l'attestation de la Direction des affaires culturelles.

La jurisprudence considère que l'omission de ces documents n'est pas, à elle seule, de





nature à faire obstacle à la déduction des charges afférentes à un monument historique<sup>15</sup>, à la condition que le propriétaire soit en mesure de régulariser la situation.

S'agissant des immeubles ouverts au public, la déclaration d'ouverture au public doit être effectuée avant le 1<sup>er</sup> février auprès du service des impôts des particuliers auquel le propriétaire est rattaché. L'attestation correspondante doit être tenue à la disposition de l'administration fiscale.

A nouveau, la formalité de déclaration et le récépissé de cette déclaration n'ont pas de caractère substantiel mais permettent au contribuable de s'en prévaloir pour soutenir que la condition d'ouverture au public du monument historique est satisfaite ; mais l'absence de respect de ces règles formelles ne lui interdit pas de prouver par tous moyens la réalité de cette ouverture et ainsi pouvoir déduire les charges foncières exposées<sup>16</sup>.

## 2. Obligations déclaratives spécifiques relatives aux impôts locaux

### a. Déclaration relative à la nouvelle taxe d'habitation sur les résidences secondaires (THRS)

En application de la loi de Finances pour 2020, qui a supprimé progressivement la taxe d'habitation sur les résidences principales, à partir du 1<sup>er</sup> janvier et jusqu'au 30 juin 2023 inclus, tous les propriétaires de biens immobiliers à usage d'habitation (principale ou secondaire), particuliers et entreprises, doivent déclarer l'occupation de leurs logements sur l'espace « *Gérer mes biens immobiliers* » du site [impots.gouv.fr](http://impots.gouv.fr).

Les informations à transmettre sont les suivantes :

- Les modalités d'occupation du local (à titre personnel, par des tiers) ;
- La nature de l'occupation (résidence principale, résidence secondaire, local loué, local occupé à titre gratuit, local vacant (non meublé et non occupé)) ;
- L'identité des occupants (personne physique : nom, prénom, date de naissance, lieu de naissance / personne morale : dénomination, SIREN) ;
- La période d'occupation (ou de vacance) du ou des locaux dont ils sont propriétaires (début, fin de la période d'occupation) ;
- Pour le cas particulier des locations saisonnières : le début de la période de location saisonnière et les modalités de gestion du bien (en propre ou contrat de location avec gestionnaire excluant toute utilisation personnelle), le SIREN du gestionnaire ou celui du propriétaire le cas échéant, l'éventuelle classification en meublé de

<sup>15</sup> Cour administrative d'appel de Bordeaux, 4 avril 2006 n° 03-113.

<sup>16</sup> Conseil d'Etat, 24 janvier 2011, n°308519.



tourisme ; et

- A titre facultatif, le loyer mensuel hors charge (facultatif)

La déclaration n'aura pas à être souscrite chaque année, en l'absence de changement dans la situation des biens déclarés.

La méconnaissance de l'obligation déclarative, entraîne l'application d'une amende de 150 euros par local pour lequel les informations requises n'ont pas été communiquées à l'administration ou en cas d'omission ou d'inexactitude dans la déclaration.

- b. Report de deux ans de la déclaration des valeurs locatives des locaux d'habitation servant de base aux impôts directs locaux

La Loi de Finances pour 2020 a également prévu la réforme des bases d'imposition aux impôts directs locaux.

Cette réforme a pour objet de faire correspondre ces bases d'imposition à la réalité du marché immobilier, alors qu'elles ne sont actuellement déterminées que sur la base de données de confort et de localisation relevées en 1970.

S'agissant des propriétaires de monuments historiques et assimilés, la valeur locative desdits biens, servant d'assiette aux taxes locales, devait être déterminée par application d'un taux de 8% à la valeur vénale déclarée et retenue par l'administration.

Le calendrier initial de la réforme devait débiter en 2023 par la collecte d'informations auprès des propriétaires, pour aboutir à une revalorisation effective des impôts locaux en 2026.

La réforme est finalement reportée de deux ans.

Il appartiendra néanmoins à l'ensemble des propriétaires d'immeubles historiques et assimilés d'anticiper cette réforme, en effectuant les travaux d'évaluation nécessaires.

Il leur appartiendra également de tenir compte, dans un souci de cohérence, de la future collecte de donnée qui devrait s'opérer en 2025, au titre de leurs prochaines échéances déclaratives et de leurs prochaines opérations (donations, ventes, etc.).

\* \* \*  
\*