

# BULLETIN OFFICIEL DES IMPÔTS

DIRECTION GÉNÉRALE DES IMPÔTS

## 5 B-5-05

N° 21 du 1<sup>er</sup> FEVRIER 2005

IMPOT SUR LE REVENU. DEDUCTION SUR LE REVENU GLOBAL DES CHARGES AFFERENTES AUX IMMEUBLES QUI FONT PARTIE DU PATRIMOINE NATIONAL EN RAISON DU LABEL DELIVRE PAR LA FONDATION DU PATRIMOINE.

(C.G.I., art. 156-I-3° et 156-II-1°ter)

NOR : BUD F 05 20201 J

Bureaux C 2 et AGR

### P R E S E N T A T I O N

L'article 16 de la loi de finances pour 1997 a étendu, sur agrément du Ministre de l'économie et des finances, le bénéfice des dispositions du 3° du I de l'article 156 du code général des impôts et du 1° ter du II du même article aux immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine en application de l'article 2 de la loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

L'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2002 (n° 2002-1576 du 30 décembre 2002) supprime la nécessité d'un agrément fiscal et accorde de plein droit le bénéfice des articles 156-I-3° et 156-II-1° ter du code général des impôts aux propriétaires d'immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine.

Les conditions d'imputation des charges foncières sur le revenu global de ces propriétaires sont fixées par le décret n° 2004-1016 du 22 septembre 2004.

La présente instruction commente l'ensemble de ces dispositions.



## SOMMAIRE

---

INTRODUCTION	1
<b>SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION</b>	<b>3</b>
A. IMMEUBLES CONCERNÉS	3
<b>1. Catégories d'immeubles</b>	<b>4</b>
<b>2. Octroi du label de la Fondation du patrimoine</b>	<b>6</b>
<b>3. Visibilité de la voie publique</b>	<b>7</b>
B. CHARGES ADMISES EN DEDUCTION	8
<b>SECTION 2 : IMMEUBLE QUI NE PROCURE AUCUNE RECETTE IMPOSABLE</b>	<b>12</b>
A. PERSONNES CONCERNÉES	12
B. MONTANT DE LA DÉDUCTION	15
<b>SECTION 3 : IMMEUBLE QUI PROCURE DES RECETTES IMPOSABLES</b>	<b>18</b>
A. PERSONNES CONCERNÉES	18
B. MODALITÉS DE LA DÉDUCTION	19
<b>SECTION 4 : OBLIGATIONS DES PROPRIÉTAIRES ET SANCTIONS</b>	<b>22</b>
A. OBLIGATIONS DES PROPRIÉTAIRES	22
<b>1. Détail des sommes dont la déduction est demandée</b>	<b>23</b>
<b>2. Copie de la décision d'octroi du label de la Fondation du patrimoine</b>	<b>25</b>
B. SANCTIONS DE CES OBLIGATIONS	26
<b>ANNEXE : DECISION D'OCTROI DU LABEL DE LA FONDATION DU PATRIMOINE</b> <b>(loi n° 96-590 du 2 juillet 1996)</b>	

---

## INTRODUCTION

1. L'article 16 de la loi de finances pour 1997 a étendu, sur agrément du Ministre de l'économie et des finances, le bénéfice des dispositions du 3° du I de l'article 156 du code général des impôts et du 1° ter du II du même article aux immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine en application de l'article 2 de la loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 si ce label a été accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine.

L'article 156-I-3° du code général des impôts prévoit que les déficits fonciers provenant de ces immeubles sont imputables sur le revenu global sans limitation de montant.

L'article 156-II-1° ter du code général des impôts prévoit que les propriétaires de ces immeubles qui ne procurent pas de revenu peuvent déduire de leur revenu global une partie des charges foncières qu'ils supportent.

2. L'article 45 de la loi de finances rectificative pour 2002 supprime la condition d'agrément pour les propriétaires d'immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine. Les dispositions de l'article 156-I-3° et 156-II-1° ter du code général des impôts leur sont dès lors applicables de plein droit.

Le décret n° 2004-1016 du 22 septembre 2004 précise les conditions d'imputation des charges foncières afférentes à ces immeubles sur le revenu global.

### SECTION 1 : CHAMP D'APPLICATION

#### A. IMMEUBLES CONCERNÉS

3. Sont concernés les immeubles qui, sans être classés monuments historiques ou inscrits à l'inventaire supplémentaire ni faisant l'objet d'un agrément ministériel, font partie du patrimoine national à raison du label qui leur a été accordé par la Fondation du patrimoine. L'octroi du label est notamment subordonné à la condition que l'immeuble soit visible de la voie publique.

#### 1. Catégories d'immeubles

4. Peuvent être considérés comme faisant partie du patrimoine national les immeubles appartenant aux trois catégories visées ci-après et qui ont reçu le label de la Fondation du patrimoine :

- la première catégorie vise les immeubles non habitables constituant le « petit patrimoine de proximité ». Ces immeubles peuvent être situés aussi bien en zone urbaine qu'en zone rurale. Il s'agit de bâtiments tels que les pigeonniers, lavoirs, fours à pain, chapelles, moulins... ;

- la seconde catégorie recouvre les immeubles habitables ou non habitables situés dans les « zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager » (Z.P.P.A.U.P.) créées en application des dispositions de la loi n° 83-8 du 7 janvier 1983 modifiée et du décret n° 84-304 du 25 avril 1984 ;

- la dernière catégorie vise les immeubles habitables ou non habitables les plus caractéristiques du patrimoine rural (fermettes, granges, maisons de village, petits manoirs ruraux...). Par définition, ces immeubles se situent principalement en zone rurale. Toutefois, des immeubles de cette nature qui, compte-tenu de l'évolution des agglomérations se situeraient désormais en zone urbaine, ont vocation à bénéficier du label.

5. Les parcs et jardins ne peuvent en aucun cas prétendre au bénéfice des dispositions de l'article 156-I-3° et 156-II-1° ter du code général des impôts au titre d'immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine.

L'immeuble doit figurer dans le patrimoine privé du contribuable directement ou indirectement (détention par l'intermédiaire d'une SCI, d'un groupement foncier rural notamment). Il s'agit des immeubles dont le contribuable conserve la jouissance (art. 156-II-1° ter du CGI) ou dont les revenus tirés de la location sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers (art.156-I-3° du CGI)

#### 2. Octroi du label de la Fondation du patrimoine

6. Peuvent faire partie du patrimoine national les immeubles qui ont obtenu le label de la Fondation du patrimoine sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine. Peuvent obtenir le label, les immeubles répondant à l'ensemble des conditions d'éligibilité et pour lesquels la Fondation du patrimoine s'est engagée à subventionner à hauteur de 1 % au minimum, le montant des travaux à réaliser.

Les travaux ne doivent pas commencer avant l'attribution du label par la Fondation du patrimoine. Par ailleurs, il est admis, à titre de mesure de simplification, que le pourcentage de 1% s'apprécie au vu des devis toutes taxes comprises présentés par les propriétaires pour l'octroi du label.

Le service départemental de l'architecture et du patrimoine peut accorder un avis favorable aux seuls immeubles :

- les plus significatifs et dignes d'intérêt sur le plan patrimonial, c'est-à-dire ceux présentant des caractéristiques architecturales et historiques fortes ;

- dont l'état général nécessite des travaux de conservation permettant leur sauvegarde dans leur destination d'origine ou, le cas échéant, leur transformation en vue d'un usage d'intérêt public.

### **3. Visibilité de la voie publique**

**7.** L'immeuble doit être visible de la voie publique. Il n'est pas en revanche exigé qu'il soit ouvert au public.

Depuis la voie publique, l'immeuble doit présenter la majorité de ses parties les plus intéressantes au plan architectural (pour un immeuble habitable, sa façade principale doit impérativement être visible) qui doivent pouvoir être appréciées à une distance raisonnable (perception des détails).

Cette condition n'est pas satisfaite lorsque la visibilité nécessite un accès à la propriété entourant l'immeuble. Le terme « voie publique » s'entend d'une voie ouverte au public (ex : chemins de grande randonnée labellisés GR, même s'ils sont situés sur des terrains privés).

### **B. CHARGES ADMISES EN DEDUCTION**

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

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

Ces dépenses, y compris les honoraires d'architecte éventuels, sont celles qui correspondent à des travaux de réparation et d'entretien ayant pour objet de maintenir ou de remettre un immeuble en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier la consistance, l'agencement ou l'équipement initial (la définition des travaux de réparation et d'entretien est précisée dans la documentation administrative n° 5 D 2224) à l'exclusion de toute autre charge.

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

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

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

**11.** Les dépenses de reconstruction, de destruction, de restauration et de remise en état de parties disparues au cours du temps (portes, fenêtres condamnées...) ne répondent pas à la définition des dépenses déductibles du revenu global. Toutefois, ces travaux sont déductibles lorsqu'ils sont réalisés à la demande du service départemental de l'architecture et du patrimoine et qu'ils ont pour objet de restaurer l'immeuble dans sa situation d'origine, cela même si l'affectation de l'immeuble est modifiée, dès lors que les caractéristiques extérieures des immeubles en cause sont respectées. Il en va de même des travaux réalisés sur les murs de clôture et d'enceinte si leur intérêt historique, artistique ou culturel est établi et lorsqu'ils constituent avec l'immeuble un ensemble indissociable.

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

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

## **SECTION 2 : IMMEUBLE QUI NE PROCURE AUCUNE RECETTE IMPOSABLE**

### **A. PERSONNES CONCERNÉES**

**12.** Le bénéficiaire de la déduction est en principe le propriétaire de l'immeuble ayant bénéficié du label de la Fondation du patrimoine. L'absence de droit de propriété doit donc conduire à refuser la déduction des dépenses.

**13.** Dans le cas d'un immeuble en indivision, chaque indivisaire ne peut déduire dans les conditions et limites susvisées, que le montant des charges foncières qu'il a effectivement payées, dans la limite de la quote-part qui lui incombe compte-tenu de ses droits dans l'indivision.

**14.** En cas de démembrement du droit de propriété de l'immeuble, chacun des nu-propriétaires et usufruitiers ne peut en principe déduire dans les conditions et limites susvisées que les dépenses dont le paiement lui incombe en vertu des articles 605 et suivants du code civil. Il est toutefois admis qu'ils puissent déduire les dépenses dont ils supportent effectivement la charge même lorsqu'elles ne leur incombent pas en application des dispositions précitées du code civil.

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

### **B. MONTANT DE LA DÉDUCTION**

**15.** En ce qui concerne les immeubles qui ne donnent lieu à la perception d'aucune recette, la quote-part déductible des charges est fixée par l'article 41 I bis de l'annexe III au CGI comme suit :

- 50 % du montant des travaux éligibles ;

- lorsque les travaux sont subventionnés à hauteur de 20% au moins de leur montant, la totalité de la fraction du coût des travaux non couverte par la subvention est déductible. Les subventions s'entendent de tous les versements faits à titre définitif par des collectivités publiques ou des organismes publics ou privés (Etat, collectivités territoriales, Communauté européenne, Vieilles Maisons Françaises, Maisons paysannes de France...) ainsi que ceux faits dans les mêmes conditions par la Fondation du patrimoine.

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

**17.** Les bénéficiaires du régime spécial de déduction ne pourront bénéficier de la réduction d'impôt prévue à l'article 200 du code général des impôts au titre des versements effectués au profit de la Fondation du patrimoine sur l'ensemble de la période d'attribution du label de la Fondation du patrimoine.

## **SECTION 3 : IMMEUBLE QUI PROCURE DES RECETTES IMPOSABLES**

### **A. PERSONNES CONCERNÉES**

**18.** Cette situation peut se rencontrer lorsque l'immeuble est loué en totalité, ou lorsque l'immeuble donne lieu à la perception de recettes accessoires (droit de visite) imposables dans la catégorie des revenus fonciers.

Dès lors, ces dispositions 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. En application de ces principes, les gîtes ruraux sont notamment exclus de ce dispositif.

Sont également exclus les propriétaires d'immeubles situés en ZPPAUP qui ont demandé l'application du régime d'imputation des déficits fonciers prévu au deuxième alinéa de l'article 156-I-3° du code général des impôts (« loi Malraux ») ou celle des dispositions du g ou h de l'article 31.I.1° du même code (dispositifs « Besson-neuf » et « Robien »).

## B. MODALITÉS DE LA DÉDUCTION

**19.** Les dispositions de l'article 156-I-3° du code général des impôts relatives aux modalités d'imputation des déficits fonciers sont applicables aux propriétaires d'immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine.

**20.** 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.

Dans cette situation, il y a lieu de faire application des règles générales en vigueur pour la détermination du revenu net foncier. Ainsi, l'ensemble des subventions perçues au titre des travaux d'entretien et de réparation constitue une recette imposable ; le montant de ces mêmes travaux est déductible intégralement.

**21.** Lorsqu'une partie seulement de l'immeuble donne lieu à la perception de recettes imposables, il convient de ventiler les charges d'entretien et de réparation déductibles entre le revenu foncier et le revenu global (prorata en fonction de la surface des locaux).

Dans ce dernier cas, les dépenses de réparation et d'entretien se rapportant à la partie de l'immeuble dont le propriétaire se réserve la disposition sont imputables sur le revenu global dans les conditions et limites fixées à l'article 41 I bis de l'annexe III au CGI. Les autres charges sont prises en compte pour la détermination du revenu net foncier.

## SECTION 4 : OBLIGATIONS DES PROPRIÉTAIRES ET SANCTIONS

### A. OBLIGATIONS DES PROPRIÉTAIRES

**22.** Les propriétaires concernés doivent joindre à la déclaration annuelle de leurs revenus une note indiquant le détail des sommes dont la déduction est demandée et une copie de la décision d'octroi du label de la Fondation du patrimoine co-signée par le Président ou le Directeur général ainsi que le Délégué régional de la Fondation du patrimoine concerné.

#### 1. Détail des sommes dont la déduction est demandée

**23.** 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.

**24.** 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, 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.

#### 2. Copie de la décision d'octroi du label de la Fondation du patrimoine

**25.** L'article 41 J de l'annexe III au CGI prévoit que le contribuable doit joindre une copie de la décision d'octroi du label de la Fondation du patrimoine (voir annexe à la présente instruction). 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 de charges foncières admises en déduction du revenu global.

## B. SANCTIONS DE CES OBLIGATIONS

**26.** L'absence du dépôt de ces renseignements à l'appui de la déclaration des revenus n'emporte pas la déchéance pour le propriétaire du droit de déduction.

Ce propriétaire est toutefois passible des amendes fiscales visées aux articles 1725 et 1726 du code précité, mais conserve le droit de justifier au cours de l'instance contentieuse de la consistance des charges dont il demande la déduction.

La Directrice de la Législation fiscale

Marie-Christine LEPETIT

•

## ANNEXE

### DECISION D'OCTROI DU LABEL DE LA FONDATION DU PATRIMOINE

(loi n° 96-590 du 2 juillet 1996)

**Art. 1<sup>er</sup>** : Le label de la Fondation du patrimoine prévu à l'article 2 de la loi n° 96-590 du 2 juillet 1996 relative à la « Fondation du patrimoine » est délivré à :

- Madame, Mademoiselle, Monsieur :

- en qualité de (droit de propriété sur l'immeuble) :

- pour l'immeuble situé à :

Prenant effet au \_\_\_\_\_, ce label, accordé sur avis favorable du service départemental de l'architecture et du patrimoine du \_\_\_\_\_, est délivré pour une période de cinq ans.

**Art.2** : Cet immeuble :

ne procure aucun revenu à son propriétaire :

En vertu des dispositions de l'article 156-II-1° ter du code général des impôts et en application du décret n°2004-1016 du 22 septembre 2004, le label de la Fondation du patrimoine autorise la déduction des travaux de réparation et d'entretien mentionnés dans la demande du..... à hauteur de (*montant TTC des travaux labellisables*) sur le revenu global, et dans la limite de :

50 % de leur montant net de subventions si celles-ci sont inférieures à 20 % du montant des travaux labellisables

100 % de leur montant net de subventions si celles-ci sont supérieures à 20 % du montant des travaux labellisables

Le montant total des subventions publiques et de la Fondation du patrimoine au titre de ce projet est de..... (*montant cumulé des subventions*).

procure des revenus à son propriétaire :

En vertu de l'article 156-I-3° du code général des impôts, le déficit foncier provenant de cet immeuble est imputable sur le revenu global sans limitation de montant.

Le montant total des travaux mentionnés dans la demande du ..... est de (montant TTC des travaux labellisables).

Le montant total des subventions publiques et de la Fondation du patrimoine au titre de ce projet est de ..... (*montant cumulé des subventions*).

La note jointe présente le détail des sommes dont la déduction est demandée (immeuble productif ou non de revenus).