



Modernisation de la notion fiscale d'ouverture au public pour les propriétaires privés de monuments

FÉVRIER 2020

François-Xavier **DENIAU**

Guy **AMSELLEM**
Serge **KANCEL**

IGF

INSPECTION GÉNÉRALE DES FINANCES

IGAC

Inspection générale
des affaires culturelles



**MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE
ET DES FINANCES**

**MINISTÈRE DE L'ACTION
ET DES COMPTES PUBLICS**

MINISTÈRE DE LA CULTURE

**Inspection générale
des finances**

N° 2019-M-065-03

**Inspection générale
des affaires culturelles**

N° 2020-06

**RAPPORT
CONFIDENTIEL**

**MODERNISATION DE LA NOTION FISCALE D'OUVERTURE AU PUBLIC
POUR LES PROPRIÉTAIRES PRIVÉS DE MONUMENTS**

Établi par

François-Xavier DENIAU
Inspecteur général
des finances

Guy AMSELLEM
Inspecteur général
des affaires culturelles

Serge KANCEL
Inspecteur général
des affaires culturelles

- FÉVRIER 2020 -

SYNTHÈSE

Présents de façon dense sur l'ensemble du territoire et d'une qualité patrimoniale souvent exceptionnelle, les monuments historiques privés représentent près de la moitié des 44 000 immeubles protégés au titre des monuments historiques (14 000 classés et 30 000 inscrits) que compte notre pays. Ils constituent un enjeu essentiel en termes de valorisation culturelle et de transmission aux générations à venir.

Les retombées économiques de la conservation et de la valorisation des monuments historiques, même si elles sont difficiles à évaluer avec précision, sont multiples, qu'il s'agisse des emplois dans les secteurs du bâtiment et des métiers d'art, de l'impact des dépenses des visiteurs sur le tourisme local ou encore de l'influence de la présence des monuments sur l'attractivité des territoires, notamment les territoires isolés, peu urbanisés, situés en dehors de l'influence des grands pôles urbains.

Le modèle économique de la détention de monuments historiques par les propriétaires privés apparaît de plus en plus difficilement viable. Les recettes générées par l'exploitation parviennent rarement à équilibrer les dépenses. Cette situation structurelle a eu tendance à se dégrader ces dernières années : la billetterie ne représente pas un potentiel suffisant, dans un contexte de forte concurrence entre institutions et manifestations culturelles ; l'augmentation des coûts de l'industrie du bâtiment alourdit les dépenses d'entretien et de travaux. Certains éléments de la situation actuelle – perspective de devoir effectuer des travaux lourds, lourdeur des contraintes réglementaires, rupture générationnelle – sont autant de facteurs de risques qui fragilisent la transmission de ces propriétés.

Plusieurs dispositifs fiscaux incitatifs en faveur des propriétaires privés de monuments historiques ont progressivement été mis en place au cours des dernières décennies.

Les trois principaux dispositifs en vigueur, qui sont conditionnés, totalement ou partiellement, par l'ouverture au public, sont les suivants :

- ◆ la possibilité de déduire du revenu global la totalité (contre la moitié si le monument n'est pas visité) des charges foncières ou du déficit foncier relatifs au monument (art. 156 du CGI) ;
- ◆ l'exonération des droits de mutation à titre gratuit (art. 795 A du CGI) ;
- ◆ les possibilités de déduction liées au mécénat (art. 200 et 238 bis du CGI), qui concernent tant les donateurs sur le plan fiscal que les propriétaires en tant que bénéficiaires finals.

Le dispositif de déductions des charges foncières de l'impôt sur le revenu est d'autant plus incitatif que les propriétaires développent des ressources propres, notamment par l'ouverture à la visite. Sa principale limitation tient au fait qu'il s'attache à l'impôt sur le revenu et que, par définition, les possibilités de déduction effective sont d'autant plus importantes que le propriétaire-contribuable paye l'impôt et qu'il a un taux marginal d'imposition élevé.

L'exonération des droits de mutation à titre gratuit est un dispositif très dérogatoire assorti de contreparties particulièrement lourdes, ce qui explique sa faible mobilisation.

Le dispositif de réductions d'impôts pour les dons de particuliers et d'entreprises, installé plus récemment, est modéré par l'obligation de recourir à l'intermédiation de fondations ou associations reconnues d'utilité publique.

Au moins 1 500 monuments historiques privés sont ouverts à la visite, dont une majorité grâce à l'incitation fiscale.

La dépense publique totale en faveur du patrimoine historique privé est moindre que pour le patrimoine public. Elle représente de l'ordre de 30 à 35 M€ par an, soit 19 % des subventions des DRAC, contre 81 % pour les monuments publics.

Rapport

Alors que les charges et la part non subventionnée des travaux payés par les propriétaires privés de monuments historiques étaient en 2017 d'au moins 535 M€, la dépense fiscale correspondante pouvait être évaluée à 84 M€, c'est-à-dire au plus 16 %. Les dispositifs fiscaux constituent dès lors un complément indispensable de la subvention, mais la dépense publique totale ne vient que très partiellement compenser la part des travaux et les charges revenant au propriétaire.

Le modèle de financement de la conservation qui a prévalu jusqu'ici, a permis de contenir le coût pour les finances publiques de la conservation du patrimoine historique privé à un niveau très inférieur à celui du patrimoine public. Mais il ne semble plus tenable dans la durée : malgré l'engagement des propriétaires et des mécènes, il ne suffit pas à assurer sa préservation.

Si la mission a pu procéder à des évaluations, le coût et l'impact des dispositifs fiscaux restent insuffisamment mesurés.

Le nombre des bénéficiaires est par construction limité et évolue peu, mais la dépense fiscale correspondante est insuffisamment connue, notamment s'agissant du dispositif de l'impôt sur le revenu : le coût de la déduction des charges foncières du revenu global doit être affiné ; celui de la déduction du déficit foncier semble mieux appréhendé, mais son évaluation n'est également qu'un ordre de grandeur.

La définition fiscale de la notion d'ouverture au public apparaît hétérogène et inadaptée aux pratiques actuelles de visite des monuments ; elle offre peu d'options aux propriétaires et ne les incite pas à valoriser le monument dont ils ont la charge.

Elle diffère selon les trois dispositifs fiscaux, qu'il s'agisse des périodes d'ouverture, du nombre de jours requis, de l'inclusion des dimanches et jours fériés, de la prise en compte des activités éducatives et culturelles, ou de la durée de l'engagement d'ouverture.

Une telle hétérogénéité n'apparaît pas justifiée ; elle a pour effet de rendre le régime d'ensemble à la fois complexe et peu lisible.

Au-delà de son hétérogénéité, le régime fiscal de l'ouverture au public apparaît inadapté aux pratiques actuelles de visite des monuments, qu'il s'agisse des conditions d'ouverture ou des modalités de cette ouverture ; la notion de "visite" a doublement vieilli : il y a d'autres façons d'organiser une visite que de se présenter à un guichet "ouvert" à l'entrée, et d'autres façons d'ouvrir au public un monument que de le proposer à la visite.

Si le principe d'avantages fiscaux liés à l'ouverture au public des monuments privés mérite d'être maintenu, une simplification et une modernisation du dispositif d'ensemble doivent être menées à bien.

Pour permettre de mieux conduire une politique nationale de conservation du patrimoine historique, la mission juge souhaitables des progrès sur l'identification des monuments historiques privés, la connaissance de leur ouverture au public et la dépense fiscale concourant à leur conservation.

La mission préconise, par ailleurs, de simplifier et de sécuriser la notion d'ouverture au public, à travers deux mesures :

- ◆ préciser la notion juridique d'ouverture au public en admettant, pour certains monuments, un régime de visibilité depuis la voie publique ;
- ◆ harmoniser et moderniser les conditions et des modalités d'ouverture au public pour les trois dispositifs fiscaux.

La mission propose de le remplacer par la fixation d'une obligation d'ouverture annuelle globale, commune aux trois dispositifs fiscaux, dont les propriétaires pourraient s'acquitter au moyen de différentes options, prenant en compte les diverses activités proposées au public, au-delà de la visite traditionnelle à « guichet ouvert » : visite sur réservation, individuelle et de groupe, activités éducatives, culturelles, événementielles et commerciales.

Rapport

Le nouveau système préconisé par la mission serait « gagnant-gagnant » pour l'ensemble des acteurs : il apporterait au public des monuments 10 jours supplémentaires d'ouverture par an, par rapport à l'option actuelle des 40 jours des dispositifs de l'IR et du mécénat ; il maintiendrait une obligation d'ouverture classique à la visite de 25 jours en été, tout en offrant aux propriétaires la possibilité d'élargir leur offre pour mieux répondre aux attentes de leurs publics tout au long de l'année ; il favoriserait une dynamique de valorisation du patrimoine qui renforcerait l'attractivité des territoires.

La mission propose, en outre, de revoir et de simplifier la déclaration annuelle d'ouverture, en mettant en place un dispositif dématérialisé qui sécurise les déclarations, tout en élargissant les perspectives d'information du public et de traitement des informations recueillies.

Parallèlement à la modernisation du régime fiscal de l'ouverture au public, la mission estime nécessaire de lever certains obstacles et préconise, dans ce but :

- ◆ de revoir la durée de l'engagement d'ouverture prévue par le dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit et de préciser le délai d'instruction des demandes d'exonération ;
- ◆ de simplifier les formalités liées au recrutement des personnels en ouvrant la possibilité de recruter des collaborateurs sous le régime CESU pour l'organisation des visites ;
- ◆ d'étendre aux monuments ouverts gratuitement la possibilité de déduire les charges directement liées à la visite.

Pour assumer pleinement le rôle essentiel des propriétaires privés dans la préservation du patrimoine national et le développement des territoires, notamment sur le plan touristique, la mission considère qu'une réflexion plus large sur un statut d'entrepreneur patrimonial serait utile pour garantir aux propriétaires privés qui ouvrent leur monument les assouplissements réglementaires justifiés par la nature particulière de cette activité, afin de la rendre économiquement soutenable.

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
1. PLUSIEURS DISPOSITIFS FISCAUX DÉROGATOIRES ONT ÉTÉ MIS EN PLACE AU BÉNÉFICE DES PROPRIÉTAIRES PRIVÉS POUR FAVORISER LA RÉPARATION, L'ENTRETIEN ET LA VALORISATION AUPRÈS DU PUBLIC DES MONUMENTS HISTORIQUES OU ASSIMILÉS.....	2
1.1. PRÉSENTS DE FAÇON DENSE SUR L'ENSEMBLE DU TERRITOIRE ET D'UNE QUALITÉ PATRIMONIALE SOUVENT EXCEPTIONNELLE, LES MONUMENTS HISTORIQUES PRIVÉS REPRÉSENTENT UN ENJEU ESSENTIEL EN TERMES DE VALORISATION CULTURELLE ET DE TRANSMISSION AUX GÉNÉRATIONS À VENIR	2
1.1.1 <i>La France est dépositaire d'un patrimoine particulièrement riche dont une part importante est entre les mains de propriétaires privés.....</i>	3
1.1.2 <i>La conservation et la mise en valeur des monuments historiques représentent un enjeu majeur en termes d'offre culturelle et de développement des territoires.....</i>	6
1.1.3 <i>Cependant, la question de la transmission de ce patrimoine aux générations futures dans des bonnes conditions d'entretien et de restauration, se pose en des termes particulièrement cruciaux aujourd'hui.....</i>	8
1.2. DANS UN BUT TANT DE CONSERVATION QUE DE VALORISATION DE CE PATRIMOINE, DES DISPOSITIFS FISCAUX DIVERSIFIÉS, PARTIELLEMENT OU TOTALEMENT CONDITIONNÉS PAR L'OUVERTURE AU PUBLIC, ONT ÉTÉ MIS EN PLACE, AVEC UNE CERTAINE EFFICACITÉ	10
1.2.1 <i>Plusieurs dispositifs fiscaux incitatifs ont progressivement été mis en place au cours des dernières décennies</i>	10
1.2.2 <i>L'ouverture du monument au public, qui est constitutive des dispositifs d'accès au mécénat et d'exonération des droits de mutation, est une condition moins déterminante de l'application du dispositif de déduction des charges foncières</i>	16
1.2.3 <i>Mille cinq cents monuments historiques privés sont ouverts à la visite, dont une majorité grâce à l'incitation fiscale</i>	17
1.2.4 <i>La dépense publique totale en faveur du patrimoine historique privé est moindre que pour le patrimoine public ; malgré l'engagement des propriétaires et des mécènes, elle ne suffit pas à assurer sa conservation.....</i>	20
2. LE COÛT ET L'IMPACT DE CES DISPOSITIFS RESTENT, CEPENDANT, INSUFFISAMMENT MESURÉS, ET LES OBLIGATIONS D'OUVERTURE AU PUBLIC DES MONUMENTS CONCERNÉS APPARAISSENT D'UNE COMPLEXITÉ EXCESSIVE	23
2.1. LE NOMBRE DES BÉNÉFICIAIRES DE CES DISPOSITIFS EST LIMITÉ ET LEUR COÛT EST MAÎTRISÉ MÊME S'IL EST IMPARFAITEMENT ÉVALUÉ	23
2.1.1 <i>Le nombre des bénéficiaires est par construction limité et évolue peu</i>	23
2.1.2 <i>Pour autant, la dépense fiscale correspondante est insuffisamment connue</i>	23
2.2. LA DÉFINITION FISCALE DE LA NOTION D'OUVERTURE AU PUBLIC APPARAÎT HÉTÉROGÈNE ET INADAPTÉE.....	27
2.2.1 <i>Une définition hétérogène.....</i>	28
2.2.2 <i>Une définition inadaptée</i>	30
3. SI LE PRINCIPE D'AVANTAGES FISCAUX LIÉS À L'OUVERTURE AU PUBLIC DES MONUMENTS PRIVÉS MÉRITE D'ÊTRE MAINTENU, UNE SIMPLIFICATION ET UNE MODERNISATION DU DISPOSITIF D'ENSEMBLE DOIVENT ÊTRE MENÉES À BIEN	32
3.1. POUR PERMETTRE DE MIEUX CONDUIRE UNE POLITIQUE NATIONALE DE CONSERVATION DU PATRIMOINE HISTORIQUE, LA MISSION JUGE SOUHAITABLE DES PROGRÈS SUR L'IDENTIFICATION DES MONUMENTS HISTORIQUES PRIVÉS, SUR LA CONNAISSANCE DE LEUR OUVERTURE AU PUBLIC ET SUR LA DÉPENSE FISCALE CONCOURANT À LEUR CONSERVATION.....	32
3.1.1 <i>Les monuments historiques privés et leur propriétaire</i>	32

Rapport

3.1.2.	<i>L'ouverture au public</i>	33
3.1.3.	<i>La dépense fiscale</i>	33
3.2.	LA NOTION D'OUVERTURE AU PUBLIC DOIT ÊTRE SIMPLIFIÉE, HARMONISÉE ET MODERNISÉE DANS UN CONTEXTE DE DIVERSIFICATION DES OFFRES FAITES AU PUBLIC	34
3.2.1.	<i>Améliorer et sécuriser juridiquement les dispositifs existants d'ouverture au public en intégrant des nouveaux modes de présentation au public</i>	34
3.2.2.	<i>Revoir et simplifier la déclaration d'ouverture et la rapprocher des obligations d'information du public</i>	39
3.3.	PARALLÈLEMENT À LA MODERNISATION DU DISPOSITIF, IL APPARAÎT NÉCESSAIRE DE LEVER CERTAINS OBSTACLES.....	44
3.3.1.	<i>Revoir la durée de l'engagement d'ouverture prévu par le dispositif d'exonération des DMTG et préciser le délai d'instruction des demandes d'exonération</i>	44
3.3.2.	<i>Simplifier les formalités liées au recrutement des personnels</i>	46
3.3.3.	<i>Lorsqu'un monument est ouvert gratuitement aux visiteurs, ouvrir la possibilité de déduire les charges foncières liées à ces visites</i>	46
3.3.4.	<i>Actualiser les valeurs locatives</i>	47
3.4.	POUR ASSUMER PLEINEMENT LE RÔLE ESSENTIEL DES PROPRIÉTAIRES PRIVÉS DANS LA PRÉSERVATION DU PATRIMOINE NATIONAL ET DANS LE DÉVELOPPEMENT DES TERRITOIRES NOTAMMENT SUR LE PLAN TOURISTIQUE, UNE RÉFLEXION PLUS LARGE SUR UN STATUT D'ENTREPRENEUR PATRIMONIAL SERAIT UTILE.	48
3.4.1.	<i>Un modèle économique fragile</i>	48
3.4.2.	<i>Du « châtelain » à l'entrepreneur du patrimoine</i>	49

INTRODUCTION

Les directeurs de cabinet des ministres de l'Économie et des Finances, de l'Action et des Comptes publics et de la Culture ont demandé à l'Inspection générale des finances et à l'Inspection générale des affaires culturelles d'analyser les règles définissant l'ouverture au public des monuments historiques classés, inscrits et labellisés par la Fondation du patrimoine appartenant à des propriétaires privés, ouverture qui conditionne l'octroi d'avantages fiscaux propres à ces biens, et de formuler des propositions en vue de moderniser ce critère.

Il a été demandé à la mission de produire des données chiffrées sur le coût et les bénéficiaires des dispositifs existants, de dresser l'état du droit et de décrire les conditions de sa mise en œuvre. Sur ces bases, la mission devait identifier et analyser les évolutions envisageables de la notion de visite, afin de la simplifier, de la clarifier et de l'actualiser au regard des enjeux liés à la conservation et à la mise en valeur du patrimoine, au développement de nouvelles formes d'ouverture au public et aux contraintes des propriétaires.

La mission s'est heurtée à la relative imprécision des données fiscales disponibles et à l'impossibilité de croiser ces données avec celles issues des bases de monuments gérées par les services du ministère de la culture.

Dans ce contexte, le présent rapport examine les différents dispositifs mis en place au bénéfice des propriétaires privés pour favoriser l'entretien, la réparation et la valorisation du patrimoine, évalue leur coût et leur impact et analyse la définition fiscale de l'ouverture du public qui conditionne l'application de ces dispositifs.

La mission estime que le principe d'avantages fiscaux liés à l'ouverture des monuments au public mérite d'être maintenu, mais qu'une simplification et une modernisation du dispositif d'ensemble doivent être menées à bien.

Enfin, au regard de l'objectif de valorisation des territoires en exergue de la lettre de mission, elle considère qu'une réflexion plus large sur un statut d'entrepreneur patrimonial serait utile pour offrir aux propriétaires privés qui ouvrent leur monument, les assouplissements réglementaires justifiés par la nature particulière de cette activité afin de la rendre économiquement soutenable.

1. Plusieurs dispositifs fiscaux dérogatoires ont été mis en place au bénéfice des propriétaires privés pour favoriser la réparation, l'entretien et la valorisation auprès du public des monuments historiques ou assimilés

1.1. Présents de façon dense sur l'ensemble du territoire et d'une qualité patrimoniale souvent exceptionnelle, les monuments historiques privés représentent un enjeu essentiel en termes de valorisation culturelle et de transmission aux générations à venir

1.1.1 La France est dépositaire d'un patrimoine particulièrement riche dont une part importante est entre les mains de propriétaires privés

Le régime de protection des monuments historiques est désormais plus que centenaire. Les grandes lignes de la loi du 13 décembre 1913 se retrouvent encore, pour l'essentiel, dans le dispositif actuel de protection, codifié au livre VI du Code du patrimoine et notamment dans son titre II pour la partie concernant le patrimoine monumental.

La protection au titre des monuments historiques peut porter aussi bien sur des immeubles, qu'il s'agisse d'immeubles par nature ou par destination ¹, que sur des meubles. Compte tenu des termes de la saisine des deux inspections, la mission a concentré ses travaux sur les immeubles, les objets mobiliers classés ou inscrits ne relevant pas des dispositions fiscales de caractère foncier et n'étant concernés par les enjeux d'ouverture au public qu'en tant qu'éléments du parcours de visite des monuments eux-mêmes.

1.1.1.1. Un large dispositif de protection au titre des monuments historiques avec près de 45 000 immeubles classés ou inscrits dont presque la moitié sont en main privée et dont une partie, plus difficile à évaluer, est ouverte au public

Procédures

Il existe deux niveaux de protection au titre des monuments historiques :

- ♦ le classement, prononcé par le ministre de la culture ², concerne les immeubles "dont la conservation présente, au point de vue de l'histoire ou de l'art, un intérêt public" ³ ;

¹ Les immeubles par destination sont les objets attachés au fond "à perpétuelle demeure", dont ils ne sauraient être détachés sans détérioration ou destruction : cheminées, lambris, etc.

² Un dossier de classement fait l'objet d'une première instruction menée par la DRAC au nom du préfet de région, lequel recueille l'avis de la commission régionale de l'architecture et du patrimoine (CRPA : la loi du 7 juillet 2016 relative à la liberté de création, à l'architecture et au patrimoine - LCAP - a substitué les CRPA aux anciennes commissions régionales du patrimoine et des sites). Le dossier est ensuite instruit par la Direction générale des patrimoines (DGP), et la décision de classement est prise par le ministre de la culture après consultation de la Commission nationale du patrimoine et de l'architecture (CNPA : la loi LCAP a regroupé en une seule les deux anciennes commissions nationales des monuments historiques – CNMH - et des secteurs sauvegardés – CNSS -). Si le propriétaire s'oppose au classement, un classement d'office peut être prononcé par décret en Conseil d'État pris après avis de la CNPA.

³ Article L621-1 du Code du patrimoine.

Rapport

- ♦ l'inscription (on parlait jusqu'en 2005 d'inscription "à l'inventaire supplémentaire"), prononcé par le préfet de région ⁴, concerne les immeubles "qui, sans justifier une demande de classement immédiat au titre des monuments historiques, présentent un intérêt d'histoire ou d'art suffisant pour en rendre désirable la préservation" ⁵.

Dans les deux cas, le préfet notifie la décision de protection aux propriétaires et ceux-ci devront à leur tour en informer les occupants et propriétaires successifs. En cas d'aliénation du bien, le propriétaire doit en informer le préfet de région dans les quinze jours suivants, en précisant les coordonnées de l'acquéreur.

La protection emporte ipso facto un régime spécifique de surveillance de la qualité des travaux que le propriétaire effectue avec :

- ♦ un régime de déclaration préalable pour les immeubles inscrits, outre l'avis donné par l'UDAP lors de l'instruction de droit commun du permis de construire,
- ♦ pour les immeubles classés, un régime spécifique d'autorisation, qui vaut permis de construire.

Elle a également pour effet immédiat de générer un périmètre de 500 mètres de rayon⁶, dit des "abords", dans lequel les permis de construire et autorisations de travaux sur tous les immeubles en covisibilité avec le monument font l'objet d'une validation par l'architecte des bâtiments de France (ABF).

Aides de l'État

La protection d'un immeuble au titre des monuments historiques ouvre la possibilité de recevoir une subvention de la DRAC, tant pour les travaux d'entretien que pour les travaux de restauration. La loi ne prévoit pas, cependant, une quelconque attribution de principe (sauf un cas particulier d'indemnisation en cas de travaux d'office) et ce n'est que par souci d'information et de transparence que les DRAC peuvent faire connaître et appliquer une grille-type de taux de subvention ⁷, qui ne constitue en aucun cas un "droit" à subvention.

On peut noter, en revanche, que le dispositif fiscal de déduction des charges foncières, qui est un des trois dispositifs étudiés dans le cadre du présent rapport, est d'application automatique dès lors que les critères sont remplis, puisque contrairement aux deux autres dispositifs (exonération des droits de mutation à titre gratuit et appel au mécénat) il n'est pas conditionné à la signature d'une convention spécifique.

Alors que le fait qu'un monument soit classé ou qu'il soit seulement inscrit a généralement des conséquences sur le niveau des subventions accordées par les DRAC, il est notable que les dispositifs fiscaux mis en place s'appliquent indifféremment à l'une et à l'autre des deux catégories ⁸.

⁴ Le dossier d'inscription est instruit par la DRAC au nom du préfet de région, lequel consulte la CRPA avant de prendre la décision d'inscription par arrêté.

⁵ Article L621-25 du Code du patrimoine.

⁶ Que la loi LCAP a remplacé par un « périmètre délimité des abords ».

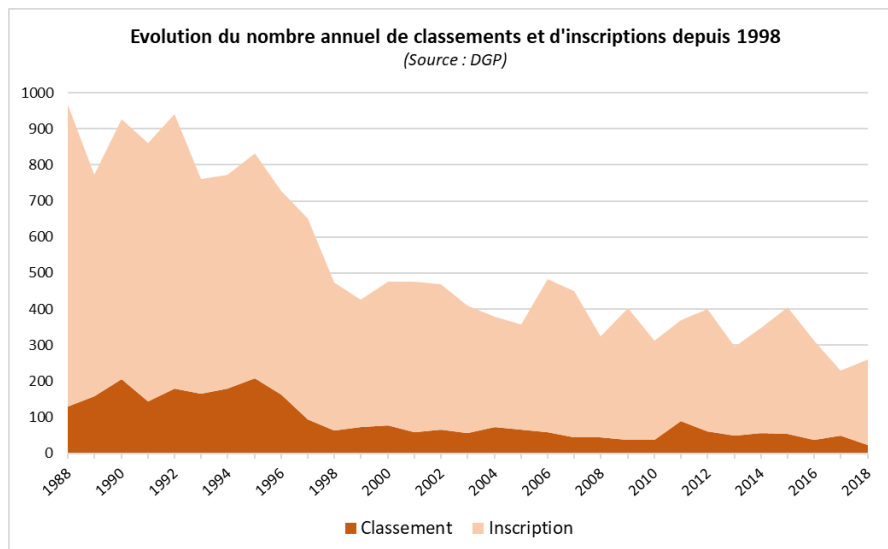
⁷ Sous les plafonds, quelle que soit la DRAC, de 40 % pour les immeubles inscrits et de 50 % pour les immeubles classés.

⁸ La seule exception, marginale, est la possibilité donnée à une société civile propriétaire d'un monument de bénéficier, à titre dérogatoire, du dispositif de déduction de charges foncière si le monument est affecté au minimum pendant quinze années à un espace culturel non commercial et ouvert au public : cette exception est limitée aux seuls monuments classés.

Rapport

Nombre de monuments historiques classés ou inscrits

Selon les sources du ministre de la culture, le nombre total des immeubles protégés au titre des monuments historiques était en mai 2019 de 44 321 dont 14 233 classés et 30 088 inscrits. Cet effectif s'alimente chaque année de quelques centaines de protections supplémentaires, même si ce rythme a considérablement baissé depuis le milieu des années quatre-vingt-dix, phénomène qui s'explique autant par le fait que le parc des monuments d'intérêt remarquable se trouve progressivement "couvert" par les protections existantes que par le souci d'une meilleure sélectivité, ne serait-ce qu'au vu des contraintes budgétaires pesant sur les crédits de subvention aux travaux.



L'architecture dite "domestique" et l'architecture religieuse dominent de très loin l'effectif des protections actuelles.

Répartition des monuments protégés par type d'architecture		
	en %	nbre
Architecture domestique (châteaux, manoirs, villas, maisons individuelles...)	39,2	17 360
Architecture religieuse	34,3	15 180
Architecture administrative	6,3	2 790
Architecture militaire	4,6	2 040
Architecture funéraire	4,3	1 900
Sites archéologiques	2,6	1 150
Autres	8,7	3 850
	100	44 270
Chiffres fin 2018 - Source : DGP - Retraitement mission		

54 % des immeubles protégés appartiennent à des propriétaires publics, dont près de 50 % aux communes et environ 3 % à l'État.

Rapport

Monuments historiques selon de type de propriétaire <i>(Chiffres fin 2018 - Source : DGP, extraction Agrégée)</i>	
Appartenant à l'État relevant du ministère de la culture et de ses établissements publics	408
Appartenant à l'État ne relevant pas du ministère de la culture	798
N'appartenant pas à l'État - Public	19 490
N'appartenant pas à l'État - Privé	17 542
Indéterminés	6 032
	44 270

La catégorie des personnes privées propriétaires qui ouvrent leur monument au public ou qui seraient susceptibles de le faire, qui est le cœur d'analyse du présent rapport, est donc un sous-ensemble, difficile à évaluer, de la catégorie des quelque 17 542 immeubles an mains privées, qu'il conviendrait de croiser avec le contingent des 17 374 monuments classés de la catégorie "architecture domestique".

Le recensement par la Direction générale des entreprises (DGE) en 2017 des déclarations d'ouverture opérées auprès des directions régionales des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi (DIRECCTE) par les propriétaires privés demandant à bénéficier des dispositifs fiscaux étudiés dans le présent rapport, fait état de 1 522 monuments ouverts (cf. chapitre 3.2.2).

L'association La Demeure historique quant à elle, extrapolant à partir de ses adhérents qui ouvrent leur monument à la visite, et de la place de ses adhérents dans l'ensemble des propriétaires privés de monuments, évalue à hauteur de 2 000 le nombre de monuments ouverts sur tout le territoire.

1.1.1.2. Des régimes complémentaires de protection ou de labellisation sont venus compléter les monuments historiques et concernent particulièrement les propriétaires privés

Le classement ou l'inscription au titre des monuments historiques n'est pas le seul mode de protection des immeubles à valeur patrimoniale.

Les secteurs sauvegardés instaurés par la loi du 4 août 1962, dite Loi Malraux, qui sont aujourd'hui plus d'une centaine, organisent la protection, après analyse patrimoniale immeuble par immeuble, de quelques-uns des cœurs de villes anciennes les plus remarquables du territoire.

La loi LCAP de 2016 (Loi du 7 juillet 2016 relative à la liberté de création, à l'architecture et au patrimoine) a regroupé sous la désignation générique de "sites patrimoniaux remarquables" (SPR) les secteurs sauvegardés, les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (ZPPAUP) et les aires de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine (AVAP). Un dispositif fiscal propre de réduction ou de déduction de l'impôt sur le revenu au titre des dépenses de restauration des immeubles existe concernant ces sites patrimoniaux, cousin, bien que d'esprit différent, de celui applicable aux monuments historiques classés ou inscrits⁹. Si les deux dispositifs sont susceptibles de s'appliquer à un même immeuble, le propriétaire choisit le régime dont il souhaite bénéficier.

Par ailleurs, la Fondation du patrimoine (cf. annexe 2), depuis sa création par la loi du 2 juillet 1996, a labellisé quelque 18 000 opérations de restauration d'immeubles non protégés au titre

⁹ Le régime fiscal antérieur à 2009, dit « ancien Malraux », offrait le bénéfice d'une déduction sur le revenu, de la totalité du montant des travaux de restauration, sans limite de plafond. Le « nouveau Malraux », mis en place à compter de 2009, substituée à l'ancienne déduction sur le revenu, une réduction d'impôt, étalée sur la durée des travaux, dans la limite de 4 ans, avec un plafond de travaux déductibles de 400 000 €.

des monuments historiques, habitables ou non, qu'il s'agisse de "petit patrimoine de proximité", d'immeubles caractéristiques du patrimoine rural ou, plus largement, d'immeubles situés dans des sites patrimoniaux remarquables au sens de la loi LCAP. S'ils n'ont pas droit au dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit, les immeubles labellisés sont éligibles au régime d'accès aux dons d'entreprises et de particuliers, ainsi que, à quelques nuances près ¹⁰, au dispositif de déduction des charges foncières.

1.1.2. La conservation et la mise en valeur des monuments historiques représentent un enjeu majeur en termes d'offre culturelle et de développement des territoires

Les monuments historiques sont, au sens économique, des biens uniques, publics (même lorsque qu'ils appartiennent à des propriétaires privés), générateurs d'externalités, qui induisent des défaillances de marché susceptibles de justifier l'intervention publique.

Biens uniques ou, à tout le moins, suffisamment rares et typiques en même temps que fragiles, on considère que leur non-préservation constitue une perte irréversible. C'est ce qui justifie la protection dont bénéficie le patrimoine bâti à ses différentes échelles, des monuments et leurs abords, jusqu'aux secteurs sauvegardés de la loi Malraux de 1962.

Les monuments historiques réunissent également les caractéristiques des biens publics (ou collectifs) : non-excluabilité (impossibilité d'exclusion par les prix) dans certaines limites¹¹, non-rivalité (ils peuvent être « consommés » par plusieurs individus en même temps).

Enfin, les biens patrimoniaux génèrent des externalités positives¹², privées¹³ et publiques¹⁴, mais aussi intergénérationnelles : chaque génération bénéficie du patrimoine qui lui a été transmis, avant de créer, à son tour, un patrimoine pour les générations futures.

Victor Hugo distinguait déjà, dans un célèbre texte de 1825¹⁵, la double dimension, individuelle et collective, du patrimoine sous propriété privée¹⁶. De même, l'analyse économique distingue la valeur d'usage du monument, qui bénéficie à son propriétaire, et sa valeur historique, partagée avec la collectivité, qui échappe de ce fait au plein exercice du droit de propriété.

Les retombées économiques de la conservation et de la valorisation des monuments historiques sont difficiles à évaluer avec précision, même si tout le monde admet qu'elles existent, qu'il s'agisse des emplois dans les secteurs du bâtiment et des métiers d'art, de l'impact des dépenses des visiteurs sur le tourisme local ou encore de l'influence de la présence des monuments sur l'attractivité des territoires.

Concernant les emplois, une étude souvent citée de Xavier Greffe¹⁷ distinguait trois catégories : les emplois directs mobilisés pour ouvrir, entretenir, animer les sites patrimoniaux et accueillir leurs visiteurs ; les emplois indirects liés, d'une part, à la conservation et à la restauration des monuments, d'autre part à la filière du tourisme culturel ; enfin les emplois induits dans les secteurs non culturels (mode, design, habillement, décoration). Cette étude aboutissait à une évaluation de 524 000 emplois (cf. tableau 2 ci-dessous).

¹⁰ Ces nuances (cf. annexe 1) tiennent, pour l'essentiel, à la restriction des cas d'application du taux de déduction à 100 %, et à d'autres dispositions plus marginales comme l'application par dérogation du dispositif aux immeubles détenus sous forme de bail emphytéotique ou par une société civile, strictement interdite s'agissant des immeubles simplement labellisés.

¹¹ Par exemple, impossibilité d'exclure, par un péage, la visibilité de la voie publique des façades d'un édifice classé, même si l'accès aux intérieurs peut, en revanche, être interdit.

¹² Il y a externalité positive quand un individu tire un bénéfice de l'action d'un autre individu, sans que celui-ci soit en mesure d'en obtenir une rémunération.

¹³ Valeur apportée aux habitations voisines d'un monument historique.

¹⁴ Fierté des habitants vis-à-vis de leur patrimoine, renforcement du prestige national.

¹⁵ Publié en 1832 dans la *Revue des deux mondes*.

¹⁶ « Il y a deux choses dans un édifice : son usage et sa beauté. Son usage appartient au propriétaire, sa beauté à tout le monde. C'est donc dépasser son droit que de le détruire. »

¹⁷ Xavier Greffe, *La valorisation économique du patrimoine*, Paris, La Documentation française, 2003.

Rapport

Françoise Benhamou, à partir des données du DEPS (Département des études de la prospective et des statistiques du ministère de la culture) qui prennent en compte une vision large incluant les métiers d'art, les professions de la mode et de la décoration, ainsi que les architectes, parvient à une évaluation totale de 595 000 emplois.

Tableau 1 – Emploi dans le secteur du patrimoine en France

	1982	1990	2008	2016
Artisans et ouvriers d'art	25 012	27 818	23 501	23 432
Bibliothécaires, archivistes et conservateurs (fonction publique) + Cadres et techniciens de la conservation et de la documentation	14 212	11 796	28 249	22 984
Total	39 224	39 614	51 750	46 416
Total emploi culturel	181 984	254 015	546 077*	595 091

* Y compris 47 797 architectes en 2008, lesquels n'étaient pas comptabilisés avant 2007.

Source : Deps.

Source : Françoise Benhamou, *Économie du patrimoine culturel*, Paris, La Découverte, 2019.

Les emplois du secteur du patrimoine réunissent plusieurs caractéristiques : il s'agit d'emplois non délocalisables, ancrés dans les territoires, qui permettent de faire vivre et de transmettre des savoir-faire maîtrisés, dotés d'une importante plus-value culturelle¹⁸.

Tableau 2 – Études sur l'impact économique du patrimoine en France

Source	Emplois directs*	Emplois indirects**	Emplois induits***	Total	Chiffre d'affaires généré
2003, France entière [Grefte, 2003]	44 000	220 000	260 000	524 000	Nd
2004, Provence-Alpes-Côte d'Azur (Paca) seulement	3 000	27 000 à 28 000	18 000 à 19 000	48 000 à 50 000	1,3 milliard d'euros
2008, Languedoc-Roussillon	6 400	12 000	Nd	18 400	1 euro investi dans le patrimoine → 19 euros générés (5 directs, 14 indirects) et 2,70 euros de retombées fiscales
2009, France entière (Dapa)	33 000	280 000	Nd	313 000	CA direct : 55 millions d'euros ; CA indirect : 21,2 milliards d'euros
2017, Louvre Lens (Euralens)	Nd	Nd	Nd	Nd	CA direct et indirect : 20 millions d'euros par an

* Emplois publics dans le secteur du patrimoine (accueil, gestion, formation) et privés (travaillant dans le cadre des monuments privés ouverts à la visite).

** Emplois dans les entreprises de la restauration et la conservation du patrimoine protégé, artisans, architectes œuvrant sur le patrimoine, emplois dans la filière touristique.

*** Emplois liés dans les industries culturelles.

Source : Françoise Benhamou, *Économie du patrimoine culturel*, Paris, La Découverte, 2019.

Outre leur impact sur l'emploi, les activités liées à la conservation, la restauration et la mise en valeur du patrimoine génèrent des effets économiques, que l'on peut classer en trois groupes, traduisant leur diffusion progressive dans l'économie locale :

- ◆ les effets directs des dépenses des visiteurs du monument (billetterie, restauration, hôtellerie...) ;
- ◆ les effets indirects, correspondant à la circulation des sommes initiales par le truchement des dépenses des entreprises et des établissements publics locaux ;

¹⁸ C'est pour contribuer à la transmission de ces savoir-faire rares ou menacés qu'un statut de « maître d'art », soutenu par l'État, a été créé en 1994.

- ◆ les effets induits ultérieurs, liés aux consommations des salariés d'entreprises locales, qui dépensent une partie de leurs rémunérations.

Des effets multiplicateurs sur l'économie locale ont été ainsi calculés¹⁹ par différentes études d'impact menées en France, dont le tableau 2 synthétise les conclusions. On note des résultats très contrastés et souvent surévalués, selon les dépenses incluses dans les bilans économiques effectués par ces différentes études²⁰. Sans valider ce type d'analyses, dont les résultats doivent être considérés avec précaution, la mission a pu observer l'impact économique sur les territoires, notamment ruraux, des activités liées à la conservation, la restauration et valorisation du patrimoine.

Il faut enfin évoquer l'enjeu majeur que représente le patrimoine monumental en termes d'offre culturelle, notamment dans les territoires isolés, peu urbanisés, situés en dehors de l'influence des grands pôles urbains. La vie culturelle, dans ces territoires, s'appuie fortement sur le patrimoine. Alors que les métropoles et les grands pôles urbains concentrent la majorité des équipements et des manifestations culturelles, le patrimoine, réparti sur l'ensemble des territoires, contribue à une certaine équité dans l'offre culturelle.

1.1.3. Cependant, la question de la transmission de ce patrimoine aux générations futures dans des bonnes conditions d'entretien et de restauration, se pose en des termes particulièrement cruciaux aujourd'hui

Le modèle économique de la détention de monuments historiques, qui furent construits pour des personnes dotées de revenus importants procurés par leurs propriétés foncières, apparaît aujourd'hui de plus en plus difficilement viable, dans la mesure où les recettes générées par l'exploitation parviennent rarement à équilibrer les dépenses.

Hormis pour quelques monuments, la billetterie ne représente pas un potentiel suffisant.

La fréquentation des monuments historiques, comme celle de l'ensemble des institutions et des manifestations culturelles, s'inscrit depuis plusieurs années dans une logique de « star system » : les lieux dont la notoriété est la plus forte génèrent des recettes propres plus élevées, qui leur permettent de financer des politiques de publics plus dynamiques, accroissant ainsi davantage la concentration de la fréquentation et des recettes.

Ce constat s'applique aussi aux monuments privés. Selon les enquêtes menées par l'association La Demeure historique, en dehors des quelques « locomotives » (Chenonceau, Villandry, Cheverny...), les monuments privés ouverts au public accueillent en moyenne 1 350 visiteurs par an. Or, les études économiques disponibles²¹ montrent que l'équilibre financier du fonctionnement courant d'un monument (hors dépenses d'entretien et de restauration du bâtiment et des jardins) ne peut être atteint en-deçà d'un seuil de 10 000 visiteurs payants par an²².

Avec des recettes de billetterie limitées²³, les propriétaires de monuments doivent faire face à des dépenses incompressibles : personnels assurant l'accueil du public, assurances, promotion, signalétique, entretien minimal pour des raisons de sécurité (élagage, sécurisation des accès).

¹⁹ Pour calculer ces effets multiplicateurs, on déduit la part des dépenses effectuées auprès d'entreprises non locales.

²⁰ L'étude de la région PACA, mentionnée dans le tableau, utilise le même coefficient multiplicateur que celui qui a été retenu pour l'évaluation de l'impact de musées, galeries, théâtres, concerts et arts du spectacle dans deux régions britanniques en 1988. Celle de Xavier Greffe (*op. cit.*) reprend un coefficient multiplicateur évalué pour des musées américains.

²¹ Cf. Xavier Greffe, *op. cit.* et Isabelle Petitfils, « Le monument historique au risque de la visite », in. Michel Prieur, Dominique Audredie (dir.), *Les monuments historiques, un nouvel enjeu ?*, Paris, L'Harmattan, 2004.

²² Encore faut-il préciser, de surcroît, que de nombreux propriétaires, qui assurent l'organisation de la visite, voire la visite elle-même, ne sont pas rémunérés, et que certains monuments sont ouverts gratuitement.

²³ Une enquête réalisée par La Demeure historique auprès de ses adhérents à la demande de la mission, montre ainsi que 77 propriétaires (sur 118 réponses reçues) déclarent un chiffre d'affaires de la visite inférieur à 5 000 €/an.

Rapport

L'industrie du bâtiment voit ses coûts augmenter, alourdissant le coût des travaux d'entretien, et la pression fiscale s'accroît : la valeur vénale des monuments, qui sert de base à l'IFI et aux valeurs locatives utilisées pour le calcul des impôts locaux, est souvent surévaluée, car elle ne tient pas suffisamment compte de l'état des bâtiments et des travaux à y effectuer.

Il en résulte que, pour la plupart des propriétaires privés, l'exploitation d'un monument historique génère des recettes inférieures aux dépenses, avant même d'envisager le financement des travaux de restauration du bâti.

Pour trouver les compléments financiers nécessaires, les propriétaires explorent plusieurs voies :

- ◆ développement des recettes commerciales (locations d'espaces pour des mariages, des réceptions ou des séminaires d'entreprises, offre de chambres d'hôtes, tournages de films ou de programmes audiovisuels...) ;
- ◆ pour ceux qui le peuvent, compensation par le développement des revenus fonciers d'autres propriétés, ou ventes d'actifs.

La mission a ainsi élaboré, sur la base des observations réalisées, une typologie des propriétaires privés de monuments ouverts à la visite, distinguant quatre types : le résident, l'artisan, le « startuper » et l'industriel²⁴.

La situation actuelle des monuments historiques sous propriété privée comporte plusieurs facteurs de risques qui fragilisent la transmission de ces propriétés : perspective de devoir effectuer des travaux lourds, rupture générationnelle.

De nombreux monuments, qui ont fait l'objet d'importants travaux de clos et de couvert au début du XXe siècle²⁵, voient se profiler le spectre de lourds travaux de restauration des toitures, dont le coût peut atteindre plusieurs millions d'euros. Même phasées sur plusieurs années et subventionnées par la DRAC, ces opérations laissent à la charge des propriétaires des sommes considérables²⁶.

Cette situation explique en partie la dégradation de l'état sanitaire des monuments privés : ainsi, les monuments en état de péril sont à 42,9 % détenus par des propriétaires privés, alors que ceux-ci ne détiennent que 37,4 % du patrimoine protégé²⁷.

De nombreux interlocuteurs de la mission observent, depuis une dizaine d'années, une rupture générationnelle caractérisée par des évolutions sociologiques lourdes touchant les familles de propriétaires : les conjoints ont des activités professionnelles auxquelles ils n'entendent pas renoncer ; les enfants veulent ouvrir leurs horizons, ont souvent fait leurs études à l'étranger et ne souhaitent plus reprendre les propriétés familiales ; le consentement à l'effort de conservation ne correspond plus aux normes de vie d'aujourd'hui.

S'y ajoutent les difficultés de transmission de ce patrimoine, l'indivision étant difficilement compatible avec la pérennité du financement de l'exploitation du monument.

Il existe ainsi aujourd'hui un risque réel de mise en vente et de fermeture au public du patrimoine privé, dont de nombreuses familles se dessaisissent de leur vivant, l'exonération des droits de succession ne constituant pas une incitation suffisante pour les convaincre de transmettre.

Ainsi, selon les données fournies par des agences immobilières spécialisées rencontrées par la mission, plus de cinq cents châteaux et demeures historiques seraient actuellement mis à la vente et la durée moyenne de détention d'un monument après son acquisition serait tombée à sept ans.

²⁴ Cf. infra, partie 3.4.

²⁵ Les conservateurs des monuments historiques interrogés par la mission estiment que les toitures d'un monument doivent être restaurées tous les 70/80 ans.

²⁶ Sachant que la subvention de la DRAC est en moyenne de 30 % et n'excède jamais 50 % du coût total.

²⁷ Source : « État sanitaire des immeubles inscrits et classés au titre des monuments historiques », Direction générale des patrimoines, mars 2019.

1.2. Dans un but tant de conservation que de valorisation de ce patrimoine, des dispositifs fiscaux diversifiés, partiellement ou totalement conditionnés par l'ouverture au public, ont été mis en place, avec une certaine efficacité

1.2.1. Plusieurs dispositifs fiscaux incitatifs ont progressivement été mis en place au cours des dernières décennies

L'enjeu majeur que l'entretien et la restauration du patrimoine monumental représentent pour la collectivité a suscité la mise en place progressive depuis les années soixante de plusieurs dispositifs fiscaux dérogatoires en faveur des propriétaires privés de monuments historiques.

Comme les aides directes apportées parallèlement sous forme de subventions, ces dispositifs fiscaux peuvent s'analyser autant comme une compensation des charges pesant sur les propriétaires, en termes de travaux aussi bien que de contrôle scientifique et technique au quotidien, que comme une incitation positive à entretenir leur bien et à entreprendre les travaux nécessaires dans les délais et selon les standards de qualité les mieux adaptés.

Le fait que le bénéfice de ces dispositifs soit partiellement ou totalement conditionné par l'obligation faite aux propriétaires d'ouvrir leur bien au public, peut à son tour s'analyser comme une compensation de l'effort fiscal consenti en leur faveur. L'ouverture au public créé, en outre, des perspectives de recettes propres tout en s'inscrivant dans une dynamique de renforcement de l'offre culturelle et de développement des territoires.

Les trois principaux dispositifs en vigueur, qui sont pour partie issus de la loi et pour partie d'une construction réglementaire et doctrinale relativement complexe et touffue dont on trouvera une analyse plus détaillée en annexe 1, portent sur l'impôt sur le revenu, sur les droits de mutation à titre gratuit et sur les dons et versements de particuliers et d'entreprises. En revanche, alors qu'elle a pu être envisagée à plusieurs reprises, notamment à travers des propositions parlementaires, l'exclusion des monuments historiques de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière n'a jamais jusqu'à présent vu le jour.

1.2.1.1. Les déductions de charges foncières de l'impôt sur le revenu : un dispositif d'application large d'autant plus incitatif que les propriétaires développent des ressources propres

En application des articles 156-II-1° ter et 156 bis du code général des impôts résultant de la loi de finances pour 1965 ²⁸, le propriétaire privé d'un monument historique ou labellisé par la Fondation du patrimoine (sur la Fondation du patrimoine, cf. annexe 2) bénéficie de la faculté dérogatoire de déduire de l'assiette de son impôt sur le revenu, sans limitation de montant, les charges foncières afférentes à cet immeuble.

Il est notable que les déductions opérées à ce titre ne sont pas considérées comme entrant dans le dispositif de plafonnement des avantages fiscaux.

La possibilité de déduction des charges foncières concerne deux types d'immeubles : les immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques, bâtis ou non, d'une part ; les immeubles bâtis (à l'exclusion donc des parcs et jardins en l'état actuel des textes) visibles d'une voie ouverte au public, non protégés au titre des MH mais labellisés par la Fondation du patrimoine après un avis favorable de l'Unité départementale de l'architecture et du patrimoine (UDAP), d'autre part ²⁹.

²⁸ Article 11-III de la loi n° 64-1279 du 1964.

²⁹ Un dispositif d'agrément par le ministre chargé du budget d'une troisième catégorie d'immeubles pouvant être considérés comme faisant partie du "patrimoine national", a cessé d'être en vigueur fin 2013 et a perdu l'essentiel de ses effets fin 2018.

Rapport

Sont déductibles les travaux d'entretien et de réparation (et les honoraires d'architecte afférents), les charges de gestion (rémunération des gardes et des concierges directement affectés au monument, intérêts de emprunts contractés pour la conservation, primes d'assurance afférentes, taxes foncière, honoraires d'avocats, etc.) ainsi que, dans certains cas, les charges liées aux visites du monument.

Le bénéfice du dispositif de déduction n'est conditionné ni à une autorisation spécifique de l'administration culturelle ou de l'administration fiscale, ni à la signature d'une convention (comme c'est le cas pour les deux autres dispositifs fiscaux étudiés, mutations à titre gratuit et mécénat).

Pour éviter que le dispositif ne vienne favoriser une dérive spéculative, un certain nombre d'engagements sont demandés aux propriétaires concernés, au premier rang desquelles celui de conserver la propriété de l'immeuble concerné pendant une période d'au moins quinze années.

Il lui est aussi imposé d'ouvrir son monument au public s'il souhaite bénéficier à plein du régime (et notamment de la possibilité de déduire à 100 % au lieu de 50 % les travaux non subventionnés et les dépenses de gestion) mais cet engagement n'excède pas une année.

La relative modestie et la limitation dans le temps de ces contreparties, l'absence de convention ou de procédure d'autorisation pour en bénéficier, l'exclusion du plafond des niches fiscales, sont autant de facteurs qui contribuent sans doute à la large application de ce régime de déduction fiscale, jusqu'à en faire une pièce majeure du dispositif d'ensemble de soutien de l'État à la protection et à la mise en valeur du patrimoine, connue des propriétaires et abondamment sollicitée par eux.

La principale limitation des effets de ce régime tient au fait qu'il s'attache à l'impôt sur le revenu et que, par définition, les possibilités de déduction effective sont d'autant plus importantes que le propriétaire-contribuable paye l'impôt et qu'il a un taux marginal d'imposition élevé.

S'agissant de la mise en œuvre du dispositif, trois situations sont à distinguer selon que l'immeuble procure des recettes ou non et, en cas de recettes, selon que son propriétaire l'occupe ou non. Pour les immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine, les modalités et conditions de déduction des charges sont un peu plus restrictives que pour les monuments historiques classés ou inscrits.

Immeuble ne procurant aucune recette imposable

S'agissant des immeubles qui ne sont ni loués ni ouverts au public ou qui, s'ils sont ouverts, le sont gratuitement, les charges foncières liées aux travaux et les charges de gestion du monument sont directement déductibles dans ce cas sur le revenu global du propriétaire sans possibilité, en cas de déficit global, de report sur les années suivantes. Il est notable cependant que, dans le cas d'un monument ouvert gratuitement à la visite, les charges liées à celles-ci (accueil des visiteurs, guides...) ne sont pas déductibles alors qu'elles le sont lorsque les visites sont payantes. On reviendra sur ce point.

La déduction des charges se fait, sans limitation de montant, soit à 50 % du montant soit à 100 %, dans les deux cas suivants : les travaux subventionnés par la DRAC, ce quel que soit le montant de cette subvention (la décision de subvention de la DRAC, au-delà de l'apport au bouclage financier des travaux, étant donc un label déclencheur d'une partie importante du dispositif fiscal) ; les travaux non subventionnés ainsi que les charges de gestion afférentes, à condition que le monument soit ouvert gratuitement au public.

Immeuble procurant des recettes et non occupé par son propriétaire pour ses besoins personnels

Les revenus qu'un propriétaire de monument privé peut tirer de la location nue de ses espaces (à usages d'habitation, d'événements, de chasse, de tournages, d'affichages publicitaires...) ainsi que les recettes de billetterie et assimilées (ventes de cartes postales, photographies ou brochures réalisées par le propriétaire) entrent dans la catégorie des revenus fonciers à

déclarer au titre de l'impôt sur le revenu, dès lors qu'ils ne sont pas inclus dans les bénéfices d'une entreprise.

Dans ce cas de figure, les travaux, qu'ils soient ou non subventionnés tout comme les charges de gestion sont déductibles à 100 %, sans limite de montant.

Les charges s'imputent sur la déclaration des revenus fonciers. Si un déficit foncier est constaté, il est imputable, toujours sans limite de montant ³⁰, sur le revenu global et, en cas d'éventuel déficit global, celui-ci est lui-même reportable sur le revenu global des six années suivantes inclusivement.

En cas d'ouverture payante à la visite, le propriétaire a la possibilité de déduire, en plus des charges de gestion habituelles, les charges liées à cette ouverture (personnel chargé de percevoir les droits d'entrée, guides, primes d'assurance, frais de promotion et de publicité, logiciels de billetterie, etc.).

Du fait de la double possibilité de report (sur le déficit global puis sur ceux des années suivantes), du taux de déduction unique à 100 % sans limitation de montant et de la déductibilité des charges de visites, le caractère incitatif du dispositif fiscal joue à plein dans ce cas de figure. Il faut sans doute l'interpréter par le souci de pousser les propriétaires vers un modèle économique intégrant des recettes propres. L'incitation à générer des déficits fonciers, même très largement déductibles et reportables, plutôt qu'à imputer sur le revenu global des dépenses non compensées par des recettes, peut être aussi considéré comme un gage de modération de la dépense fiscale.

Immeuble procurant des recettes et occupé par son propriétaire

Il est alors fait application pour partie des deux régimes précédemment décrits, c'est-à-dire : des règles en matière de détermination du revenu foncier net pour les charges liées aux parties ouvertes aux visites payantes ou louées ; et du régime de déduction sur le revenu global pour les charges correspondant aux parties du monument dont le propriétaire conserve la jouissance.

Le partage entre les deux régimes se fait par deux déclarations fiscales distinctes et en fonction des espaces consacrés aux différents usages, ce qui a généré un important corpus de directives fiscales et d'ajustements jurisprudentiels. S'agissant notamment des monuments partiellement ouverts à la visite payante, une règle pratique mise en place par l'administration fiscale, permet d'imputer 75 % des travaux non subventionnés et des charges de gestion sur les revenus fonciers et 25 % sur le revenu global.

³⁰ On rappelle que les déficits fonciers de droit commun ne sont déductibles du revenu global que dans la limite de 10 700 euros par an.

Rapport

Régime de déduction fiscale (IR) applicable aux travaux sur les monuments historiques classés ou inscrits			
		Revenus fonciers	Revenu global
MH ne procurant aucune recette	Non ouvert au public	Sans objet	* Déduction à 100 % des travaux subventionnés (nets de la subvention) * Déduction à 50 % des travaux non subventionnés et des charges de gestion * L'éventuel déficit global généré ne peut être reporté sur les années suivantes
	Ouvert au public (entrée gratuite)		* Déduction à 100 % des travaux subventionnés (nets de la subvention), des travaux non subventionnés et des charges de gestion (ne sont pas comprises les charges liées à la visite) * L'éventuel déficit global généré ne peut être reporté sur les années suivantes
MH procurant des recettes et non occupé par son propriétaire	Ouvert au public (visite payante)	* Déduction à 100 % des travaux subventionnés (la subvention devant être ajoutée aux recettes), des travaux non subventionnés et des charges de gestion * Déduction des charges liées à la visite (caissiers, guides, assurances, promotion et publicité, logiciel de billetterie, etc.) soit à 100 % sur frais réels soit forfaitairement à hauteur de 1525 € (sans jardin ou jardin non ouvert) ou 2290 € (jardin ouvert au public)	* Le déficit foncier éventuellement constaté est imputable sur le revenu global sans limite de montant * L'éventuel déficit global imputable à ce déficit foncier est reportable sur le revenu global des six années suivantes inclusivement
	Donné intégralement en location et non ouvert	Déduction à 100 % des travaux subventionnés (la subvention devant être ajoutée aux recettes), des travaux non subventionnés et des charges de gestion	
MH procurant des recettes et occupé par son propriétaire	Ouvert au public (visite payante)	* Déduction à 100 % des travaux subventionnés (la subvention devant être ajoutée aux recettes) * Déduction des charges liées à la visite (caissiers, guides, assurances, promotion et publicité, logiciel de billetterie, etc.) soit à 100 % sur frais réels soit forfaitairement à hauteur de 1525 € (sans jardin ou jardin non ouvert) ou 2290 € (jardin ouvert au public) * Déduction à 100 % des autres charges de gestion et des travaux non subventionnés se rapportant aux parties ouvertes au public, au prorata des surfaces ouvertes/ non ouvertes. En règle pratique : déduction sur les revenus fonciers de 75 % de ces autres charges et travaux non subventionnés.	* Le déficit foncier éventuellement constaté est imputable sur le revenu global sans limite de montant et l'éventuel déficit global imputable à ce déficit foncier est reportable sur le revenu global des six années suivantes inclusivement * A titre de règle pratique, déduction sur le revenu global de 25 % des travaux non subventionnés et des charges se rapportant aux parties dont le propriétaire se réserve la jouissance. L'éventuel déficit global imputable à cette déduction ne peut être reporté sur les années suivantes.
	Donné en location et non ouvert	Pour la partie donnée en location, déduction à 100 % des travaux subventionnés (la subvention devant être ajoutée aux recettes), des travaux non subventionnés et des charges de gestion	

Source : Bulletin officiel des finances publiques / Mission.

1.2.1.2. L'exonération des droits de mutation à titre gratuit : un dispositif très dérogatoire assorti de contreparties particulièrement lourdes

Depuis la loi de 1988 sur le patrimoine ³¹ codifiée à l'article 795 A du code général des impôts, le propriétaire d'un monument historique classé ou inscrit (contrairement aux dispositifs de l'impôt sur le revenu ou de l'accès au mécénat, ce dispositif exclut les immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine) peut bénéficier de l'exonération intégrale des droits de mutations à titre gratuit, à condition de signer avec l'État une convention prévoyant l'entretien et l'ouverture au public du monument. Cette disposition a pour but de faciliter la transmission du patrimoine historique entre générations et de limiter les phénomènes de morcellement et de revente à des investisseurs externes. L'exonération peut concerner non seulement les biens immeubles mais aussi les meubles qui en constituent le complément historique ou artistique, le but étant d'inciter à leur maintien sur place dans un ensemble cohérent proposé à la visite.

Compte tenu du caractère particulièrement dérogatoire que revêt ce dispositif d'exonération intégrale, trois contreparties conséquentes sont imposées au propriétaire repreneur : une large ouverture de son bien au public, l'engagement à ne pas revendre le monument de son vivant, et, s'il le cède de son vivant par mutation à titre gratuit, de ne le faire qu'à un repreneur qui adhèrera aux conditions de la convention qu'il a signée avec l'État.

Le projet de convention est adressé par les propriétaires repreneurs à la DRAC pour instruction conjointe avec les services des finances publiques et des impôts. Depuis la loi de finances pour 2019 ³², la décision finale est désormais prise par le ministre chargé de la culture, "après avis conforme du ministre chargé du budget", cet avis conforme étant désormais donné par les services déconcentrés des finances publiques (une instruction précisant le mode opératoire a été envoyée le 23 décembre 2019 à ces services par le Directeur général des finances publiques).

Selon les termes de l'article 795 A du CGI, la convention engage le signataire pour une durée "indéterminée", c'est-à-dire jusqu'à son décès. Elle engagera aussi, en cas de mutation gratuite de son vivant, les futurs repreneurs de la convention, eux-mêmes pour une durée indéterminée. En cas de non-respect de la convention, la résiliation est constatée ipso facto par décision de l'administration et les biens sont soumis rétroactivement aux droits de mutation.

1.2.1.3. Les réductions d'impôts pour les dons de particuliers et d'entreprises : un dispositif installé plus récemment et modéré par l'intermédiation de fondations ou associations reconnues d'utilité publique

La loi de finances pour 2007 ³³, a étendu le bénéfice des dispositions de la loi "mécénat" de 2003 ³⁴ ³⁵ aux travaux sur les monuments historiques classés ou inscrits ainsi que sur les immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine.

Afin de répondre au principe général de gestion désintéressée qui est au cœur du dispositif mécénat, la loi précise que, pour bénéficier de l'avantage fiscal, les monuments concernés ne

³¹ Loi n°88-12 du 5 janvier 1988 relative au patrimoine monumental.

³² Loi n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 120 (V).

³³ Loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006, art. 10.

³⁴ Loi n° 2003-709 du 1er août 2003 relative au mécénat, aux associations et aux fondations.

³⁵ On rappelle que le dispositif fiscal en faveur du mécénat, codifié aux articles 200 (dons de particuliers) et 238 bis (dons d'entreprises) du CGI, permet aux entreprises mécènes une réduction d'impôt sur les sociétés ou sur le revenu à hauteur de 60 % du montant du don dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires, et aux particuliers une réduction d'impôt sur le revenu à hauteur de 66 % du montant du don dans la limite de 20 % du revenu imposable.

doivent pas faire l'objet d'une "exploitation commerciale" (vente de denrées alimentaires, buvette ou restauration, location de salles, réceptions, etc.).

Toutefois, la doctrine fiscale assortit ce principe de plusieurs exceptions, notamment si ces activités n'ont pas procuré plus de 60 000 euros de recettes au cours de l'année civile.

En contrepartie du bénéfice de ce dispositif, un engagement de ne pas céder l'immeuble, d'une part, et de l'ouvrir au public d'autre part, s'impose pendant dix ans au propriétaire du monument historique classé ou inscrit concerné (mais pas, cependant, au propriétaire d'un bien labellisé par la Fondation du patrimoine).

Dans tous les cas, le propriétaire doit nécessairement signer une convention qui précise les travaux (nature, montant, échéancier...) pour lesquels il souhaite mobiliser du mécénat. La convention ne peut pas être signée directement entre le propriétaire et le mécène, ce qui s'éloignerait, en limitant le bénéfice à un cercle restreint de personnes, du principe d'intérêt général qui doit caractériser une opération de mécénat au sens fiscal. La convention ne peut donc être signée qu'avec une structure habilitée, qui percevra les fonds, les affectera aux travaux et délivrera au mécène le reçu fiscal. Le code du patrimoine a désigné la Fondation du patrimoine comme étant habilitée à signer ces conventions et prévoit que peuvent être habilitées à le faire d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique agréées (La Demeure historique est à ce jour le seul organisme à avoir reçu cet agrément).

1.2.1.4. L'exclusion des monuments historiques de l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière : une perspective envisagée à quelques reprises mais qui n'a jamais vu le jour

Les monuments historiques font pleinement partie des biens imposables au titre de l'IFI, sous réserve de la disposition générale permettant à un propriétaire un abattement de 30 % de la valeur du bien s'il s'agit de sa résidence principale ou des autres dispositions excluant les bois, forêts, biens ruraux donnés à bail ainsi que les biens professionnels utilisés pour des activités commerciales.

A plusieurs reprises par le passé, des amendements parlementaires ont proposé une exclusion des monuments historiques de l'assiette de ce qui est aujourd'hui l'IFI (parfois en la liant à l'ouverture au public). Indépendamment des conséquences financières, les réticences de l'administration et du législateur à cet égard viennent sans doute du fait que, contrairement aux autres dispositifs fiscaux décrits ci-dessus, cette exonération s'appliquerait systématiquement d'une année sur l'autre, et ne serait pas, du moins a priori, subordonnée à une réalité de travaux d'entretien et de restauration du patrimoine concerné. Inventer un système qui concilierait tous les intérêts publics, ce qui peut toujours s'envisager, risquerait sans doute d'aboutir à un dispositif assez complexe.

On peut d'ailleurs noter qu'un lien existe déjà entre l'IFI et l'engagement de travaux sur un monument. En effet un dispositif de plafonnement (article 979 du code général des impôts) ³⁶ fait qu'en cas de déficit foncier ponctuel particulièrement lourd au regard des revenus, l'IFI peut se trouver limité, voire réduit à zéro.

³⁶ Ce dispositif veut que la somme de l'IFI et des impôts dus au titre des revenus de l'année précédente, ne puisse être supérieure à un plafond fixé à 75% des revenus après déduction des déficits catégoriels listés à l'article 156 du CGI, catégorie à laquelle appartiennent les déficits fonciers monuments historiques. Si ce plafond est dépassé, le surcroît vient en réduction de l'IFI, à l'exclusion de toute autre imputabilité. S'agissant de "déficits catégoriels", cette disposition ne concerne que les déficits fonciers liés au monument (monuments loués ou ouverts à la visite payante) et non les charges imputables sur le revenu global (monuments non productifs de revenus). De même ne sont pas assimilés à des déficits fonciers, et donc ne peuvent être pris en compte dans le calcul du plafond fiscal, les éventuels reports sur les années suivantes du déficit global.

1.2.2. L'ouverture du monument au public, qui est constitutive des dispositifs d'accès au mécénat et d'exonération des droits de mutation, est une condition moins déterminante de l'application du dispositif de déduction des charges foncières

Avant d'aborder la façon dont la contrainte (ou l'incitation) d'ouverture au public se décline d'un dispositif fiscal à l'autre, il peut être utile de rappeler que l'ouverture du monument au public n'est en aucun cas une condition nécessaire pour bénéficier d'une subvention de la DRAC.

S'agissant des trois dispositifs fiscaux étudiés, un premier constat est qu'ils assimilent quasi-systématiquement les deux notions d'ouverture au public et de visite (individuelles ou de groupes), ce qui correspond à une vision classique et datée de l'ouverture, dont on verra que la mission propose l'élargissement (cf. 3.2.2). Les cas d'accès au monument, envisagés par les textes, qui ne soient pas des visites, sont limités à deux et sont notablement contraints quant à la marge de manœuvre commerciale laissée au propriétaire :

- ◆ l'ouverture au public d'un équipement culturel dans un monument classé, à condition qu'il soit non commercial, permet à une société civile de bénéficier de façon dérogatoire du dispositif de déduction foncière ;
- ◆ l'accueil de manifestations ouvertes au public à caractère culturel ou éducatif, à condition d'une mise à disposition gratuite au profit de collectivités publiques ou d'associations sans but lucratif, permet de réduire contractuellement la durée d'ouverture imposée par le dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit.

Un deuxième constat est que la condition d'ouverture au public est sensiblement relativisée par la notion de visibilité depuis la voie publique, présente dans une bonne part du dispositif d'ensemble. Même si elle est assortie par la doctrine fiscale de certaines précautions (nécessité d'une perception de l'essentiel et des détails des parties les plus intéressantes des parties protégées ou labellisées) cette visibilité depuis la voie est la condition suffisante de la labellisation par la Fondation du patrimoine, laquelle donne aux immeubles concernés accès à l'application intégrale (mécénat) ou relativement large (charges foncières) de deux des trois dispositifs fiscaux, à l'exception de l'exonération des droits de mutation, dont sont exclus les immeubles labellisés. Par ailleurs, s'agissant du seul dispositif mécénat, la doctrine fiscale³⁶ admet que des travaux sur des monuments historiques classés ou inscrits puissent en bénéficier si la partie concernée par lesdits travaux est visible de la voie publique, sans autre obligation d'ouverture au public, alignant sur ce point précis monuments historiques classés ou inscrits et immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine.

Le troisième constat est que si l'ouverture au public est une condition absolue pour l'exonération des droits de mutation à titre gratuit et qu'elle est nécessaire, bien que déclinable sous forme de visibilité depuis la voie publique, pour le dispositif mécénat, elle ne conditionne que partiellement le dispositif de déduction de charges foncières, qui est cependant incomparablement plus lourd en termes de monuments concernés et d'impact fiscal.

L'ouverture au public est en effet au cœur du dispositif d'exonération des droits de mutation et elle est constitutive (avec le bon entretien de l'immeuble) de la convention que doit signer le propriétaire, laquelle a vocation à expliciter le circuit de visite proposé au public ainsi que la façon dont les éléments de mobilier participeront de la visite. Dans la mesure où cette convention est, de par la loi, conclue pour une durée indéterminée, l'ouverture devient une obligation pour le reste de la vie du repreneur, obligation à laquelle d'éventuels nouveaux repreneurs par don de son vivant devront à leur tour consentir jusqu'à leur décès, et ainsi de suite. Tout au plus, si le repreneur est victime d'un "accident de la vie" (maladie grave, infirmité, perte d'emploi...) et s'il est l'unique héritier signataire de la convention, pourra-t-il obtenir un allègement de ses obligations de visite pendant les trois années suivant l'événement concerné. Enfin, la durée minimale d'ouverture exigée par ce dispositif fiscal est la plus lourde : 60 ou 80 jours, contre 40 ou 50 jours pour les deux autres dispositifs (cf. 2.2).

Rapport

L'obligation d'ouverture du monument au public est également constitutive des conventions passées entre le propriétaire et une structure agréée pour mobiliser du mécénat, mais la visibilité significative depuis la rue des éléments classés ou labellisés du monument autorise le propriétaire à s'en affranchir. L'obligation d'ouverture est de dix ans (cf. 2.2).

Comparé à ces deux dispositifs, celui de la déduction des charges foncières est moins contraignant en termes d'ouverture au public. On constate que trois des possibilités de déduction sont liées à l'ouverture au moins partielle du monument au public par son propriétaire :

- ♦ si le monument est ouvert gratuitement, la déductibilité à 100 % au lieu de 50 % des travaux non subventionnés ainsi que des charges de gestion, à l'exception toutefois des charges liées à la visite (accueil des visiteurs, guides...) qui ne sont pas du tout déductibles en cas de visite gratuite ;
- ♦ en cas de visites payantes, la déductibilité à 100 % de l'ensemble des travaux et des charges, y compris des charges liées à ces visites ;
- ♦ et, plus marginalement, la possibilité donnée aux sociétés civiles, si elles hébergent un équipement culturel ouvert au public dans un monument classé, de bénéficier du dispositif.

S'il ne propose pas son monument à la visite, le propriétaire peut en tout état de cause déduire sans limitation de montant l'intégralité des travaux subventionnés par la DRAC (nets de la subvention), et 50 % des autres travaux effectués ainsi que des charges de gestion. On peut donc constater qu'une part essentielle du dispositif d'ensemble échappe à l'obligation d'ouverture, même si les poids fiscaux respectifs des déductions avec et hors ouverture au public ne sont malheureusement pas mesurables dans l'état actuel du dispositif de déclaration fiscale (cf. infra).

La durée annuelle d'ouverture exigée est de 40 ou 50 jours (cf. 2.2) et, à la différence des deux autres dispositifs étudiés pour lesquels le propriétaire est obligé par la loi d'inscrire son obligation d'ouverture dans la durée (sur 10 ans pour le dispositif mécénat, pour sa vie entière pour le dispositif des droits de mutation), les textes ne fixent pas explicitement de durée d'engagement pour le dispositif de déduction foncière.

1.2.3. Mille cinq cents monuments historiques privés sont ouverts à la visite, dont une majorité grâce à l'incitation fiscale

1.2.3.1. Parmi les monuments susceptibles d'être ouverts à la visite, mille cinq cents le sont effectivement

Une partie seulement des monuments historiques sont susceptibles d'être ouverts à la visite

La notion d'ouverture au public, largement confondue dans les textes avec celle d'ouverture à la visite, ne va pas de soi. Un menhir peut être visitable s'il est accessible, mais ne saurait être ouvert. Une maison de ville résidence d'une famille peut difficilement être ouverte à la visite. Quid d'un immeuble collectif dont la seule partie intérieure protégée est la cage d'escalier ?

Un premier tri peut être fait à partir de la base Mérimée. Mais celle-ci ne comporte pas moins de 1 005 dénominations qui ne sont pas normalisées, ce qui serait d'ailleurs difficile, ne serait-ce que parce qu'il n'y a pas de définition d'un château, par exemple. En se limitant aux dix dénominations les plus fréquentes parmi les MH privés (qui recouvrent 74 % de leur total), on constate que la moitié ne sont a priori pas visitables (maisons, immeubles, dolmens, menhirs, fermes).

Rapport

Type de monument	Nombre
maison	4961
château	4738
immeuble	2097
hôtel	1309
manoir	944
dolmen	402
abbaye	363
chapelle	351
menhir	342
ferme	262
Total	15769
Total MH privés	21363 ³⁷
Part des dix dénominations les plus fréquentes	74%

Une autre complexité a trait aux parties protégées, qui peuvent se limiter à la façade, à la toiture ou à des éléments extérieurs. Certains ne sont pas aisément accessibles. Beaucoup, enfin, ne sont susceptibles d'intéresser que des spécialistes et ne méritent pas la visite.

Mille cinq cents déclaraient en 2017 être ouverts à la visite

Les notifications de leurs dates d'ouverture que les propriétaires devaient jusqu'ici faire en janvier auprès des DIRECCTE permettent en principe de connaître la liste des monuments ouverts au public, mais ces notifications ne sont ni normalisées ni centralisées. Ce n'est que pour l'année 2017 que la DGE a pris l'initiative d'un recensement national dont il ressort que quelque 1 500 monuments privés étaient ouverts à la visite :

	Gratuit	Payant	Non renseigné	Total
Nombre de MH	226	428	865	1519

Monuments ouverts à la visite en 2017 (source DGE) et calculs mission.

Il convient de noter que ce recensement, au demeurant informel, ne prend pas en compte les monuments possédés et exploités commercialement, par exemple La Ferté-Saint-Aubin (Loiret), qui ne relèvent pas du régime de l'IR et ne sont donc pas soumis à la notification d'ouverture, même s'ils ouvrent.

La mission a approfondi les chiffres concernant la Bretagne. La base Mérimée y dénombre 204 châteaux. Le nombre de monuments qui ont ouvert au cours des douze dernières années est 233, mais tous ne déclarent pas une ouverture chaque année. Le CRMH estime que la quasi-totalité des MH visitables sont effectivement ouverts à la visite.

1.2.3.2. Les dispositions fiscales constituent bien une incitation à l'ouverture dans plus de la moitié des cas

L'exonération des droits de mutation à titre gratuit

L'ouverture à la visite pendant au moins 60 ou 80 jours par an étant une clause obligatoire des conventions d'exonération, celle-ci sont par construction incitatives dès lors qu'elles sont signées. En revanche, l'incitation à signer une telle convention est insuffisante, à en juger par sa faible utilisation.

³⁷ Ce décompte des monuments privés diffère de celui retenu par la mission, qui est tiré des données de la Direction générale des patrimoines. On s'y réfère ici afin de disposer d'une ventilation fine par type de monument.

Rapport

L'exonération est en effet soumise à la signature d'une convention exigeante et à durée indéterminée. La vente de la propriété, même après des décennies de détention et de visites, entraîne un remboursement des droits calculés sur la base la plus favorable à l'administration. De plus, la procédure est particulièrement lourde, impliquant par exemple une identification des meubles qui devront être vus pendant la visite. De fait, il y a peu de conventions de ce type (92 actives) et un stock important de dossiers en attente, facteur aggravé par la récente déconcentration des décisions, qui n'a donné lieu qu'en janvier 2020 à une instruction aux directeurs régionaux des finances publiques. En Bretagne, il y a aujourd'hui trois conventions actives et douze en cours d'instruction. La mission a rencontré les propriétaires de trois des rares châteaux faisant l'objet d'une telle convention ; deux ignoraient s'être engagés pour une durée indéterminée. La mission a en revanche rencontré nombre de propriétaires qui ont préféré ne pas bénéficier d'un dispositif jugé particulièrement contraignant.

De fait, si certains héritiers reprennent encore le bien familial en bénéficiant de l'exonération, il semble que la majorité d'entre eux préfèrent ne pas bénéficier de cette disposition.

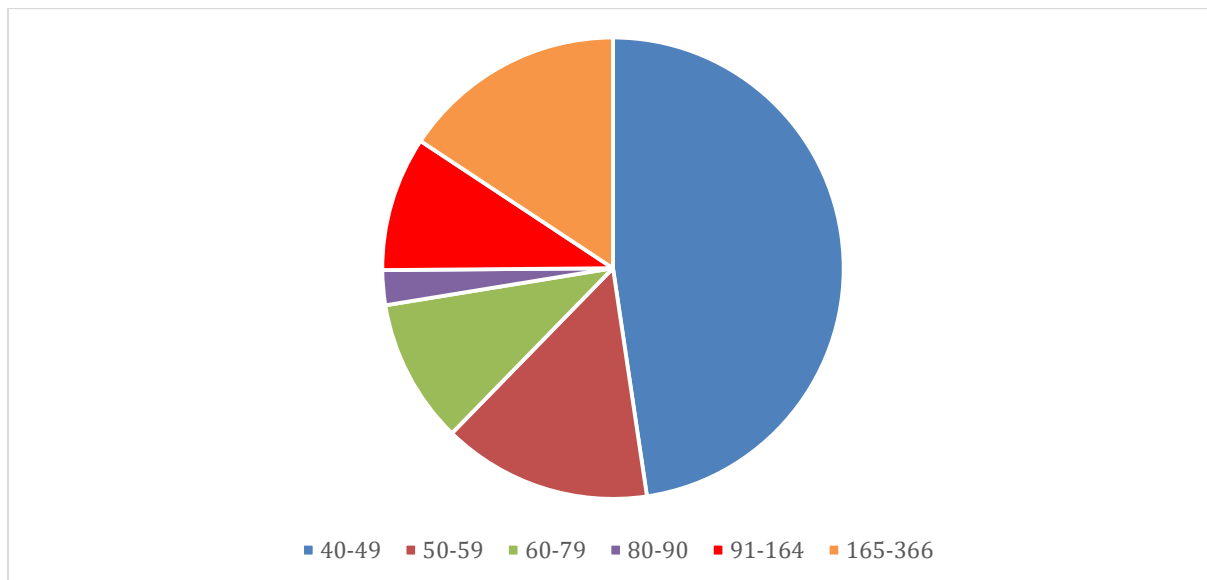
La déduction du déficit foncier ou des charges foncières sur le revenu global

Les possibilités de déduction offertes à tous les propriétaires de MH constituent par nature une incitation à conserver et entretenir leur bien. Mais l'avantage fiscal supplémentaire conféré par l'ouverture au public est-il incitatif ?

La question ne se pose en fait pas pour les quelques grands châteaux dont la visite a été industrialisée et qui sont ouverts beaucoup plus que le minimum réglementaire. Elle ne se pose pas non plus pour ceux, moins visités, dont l'ouverture est une ressource indispensable et qui ouvrent donc tant que la saison le justifie.

Il existe en revanche une forte proportion de monuments privés qui n'ouvrent que pour la durée réglementaire ou à peine plus. Un examen des déclarations d'ouverture recensées en 2017 par la DGE dans les trente-trois départements pour lesquels nous disposons de données complètes montre que sur 573 monuments historiques privés déclarés ouverts à la visite, 273, soit 48 % le sont de 40 à 49 jours par an, 84 (15 %) de 50 à 59 jours et 58 (10 %) de 60 à 69 jours. La contrainte d'ouverture minimale semble bien jouer pour au moins la moitié des propriétés concernées.

Graphique 1 : répartition des durées d'ouverture pour 573 monuments

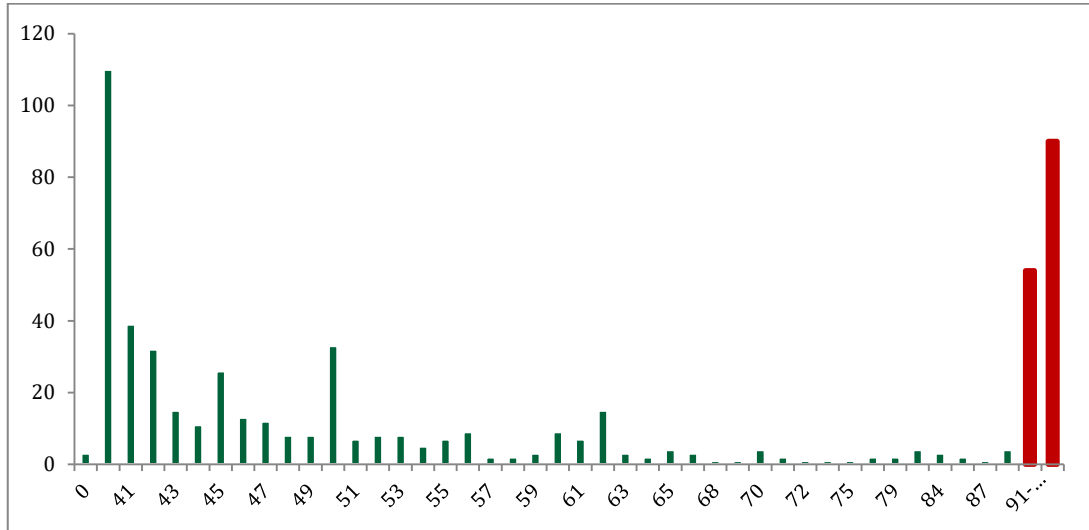


Source : Mission selon un échantillon de 33 départements sur l'année 2017, données de la DGE.

Rapport

Une analyse plus détaillée fait ressortir l'effet de seuil à 40 et, dans une moindre mesure, 50 et 60 jours, ce qui confirme le caractère incitatif de la mesure.

Graphique 2 : Nombre de monuments historiques selon le nombre de jours d'ouverture



Source : Mission selon un échantillon de 33 départements sur l'année 2017, données de la DGE.

1.2.4. La dépense publique totale en faveur du patrimoine historique privé est moindre que pour le patrimoine public ; malgré l'engagement des propriétaires et des mécènes, elle ne suffit pas à assurer sa conservation

Le financement de la conservation des monuments historiques privés combine crédits d'État, budget des collectivités territoriales, mécénat et dépenses supportées par les propriétaires, que la dépense fiscale vient en partie compléter.

1.2.4.1. La dépense budgétaire

Les crédits déconcentrés de l'action 1 (monuments historiques et patrimoine monumental) du programme 175 (patrimoines) consacrés aux travaux se sont élevés en 2018 à 182 M€, dont 119 M€ pour les monuments historiques n'appartenant pas à l'État et, au sein de ceux-ci, 34 M€ pour les monuments privés.

La restauration des MH de propriété publique étant financée par des fonds publics, la répartition des dépenses des DRAC par catégorie de propriétaire confirme logiquement que le coût pour la collectivité de la conservation du patrimoine historique privé est nettement moindre que celui du patrimoine public.

Rapport

CP en M€	2016	2017	2018	Total 2016-2018
MH État	62	62	63	187
MH publics non État	87	86	85	258
Total MH publics	149	148	148	445
MH privés	32	35	34	101
Total MH publics et privés	181	183	182	546
Total MH hors État	119	121	119	359
Part MH privés dans le total	18 %	19 %	19 %	19 %
Part MH privés dans le total hors État	27 %	29 %	29 %	28 %

Source : DGP – Bilan 2018 de la conservation des monuments historiques.

La part des crédits d'État consacrée aux MH privés s'élève à 18 % en moyenne pour les trois années 2016-2018, alors même que 43 % des MH sont privés.

1.2.4.2. Les contributions des collectivités territoriales

Les dépenses de l'ensemble des collectivités territoriales affectées au patrimoine se sont élevées en 2014 à 858 M€³⁸. Leur contribution à la conservation du patrimoine historique privé n'est pas connue mais apparaît limitée, car les budgets locaux sont en priorité mobilisés au profit des monuments appartenant aux collectivités territoriales. Pour mémoire, le rapport de M. Aymeric de Montgolfier de 2010³⁹ estime à 300 M€ ces dépenses pour les seuls bâtiments protégés et cite une estimation de La Demeure historique évaluant les subventions des collectivités territoriales aux propriétaires privés de MH à 10 M€, mais ne fournit pas le détail de ces évaluations ; la mission n'est donc pas en mesure de corroborer ces chiffres.

1.2.4.3. Le mécénat

Les dons collectés par la Fondation du patrimoine et La Demeure historique s'élèvent actuellement à environ 1,5 M€ par an, pour un coût fiscal estimé à un million.

1.2.4.4. La dépense privée

En définitive, la conservation du patrimoine historique privé repose largement sur les propriétaires eux-mêmes, qui peuvent avoir à engager des dépenses importantes. Un échantillon des devis concernant les MH que la mission a visités en donne une idée.⁴⁰ Au

³⁸ Chiffres du Département des études de la prospective et des statistiques (DEPS) du ministère de la culture, enquête régulière, dernière datant de 2017 pour les dépenses 2014.

³⁹ Albéric de Montgolfier, sénateur, rapporteur général de la Commission des finances, « Rapport au Président de la République sur la valorisation du patrimoine de la France », septembre 2010.

⁴⁰ -Château de M, projet de réfection des toitures du châtelet, estimé à 350 000 euros.

-Château de C, tour en 2008 : 370 000€, 40% d'aide de l'État.

-Château de D, tour en 2015 : 450 000€, 40% d'aide de l'État.

-Château de B, réfection des toitures et parties hautes, travaux sur les murs et les communs, 2003-2014 : 1,7M€, suivant les cas, 40 ou 50% d'aide de l'État.

-Hôtel particulier, restauration générale, 2005-2019 : 1,4M€ dont 1,1M€ de travaux subventionnés au titre des MH.

château de C, la réfection de la charpente et de la toiture d'une tour laisse ainsi à la charge du propriétaire une dépense de 200 000 à 270 000 euros.

Plus généralement, la mission s'est efforcée d'évaluer l'ensemble des dépenses induites par la possession d'un monument historique en totalisant les montants dont la déduction est autorisée au titre des deux dispositifs fiscaux (déduction du revenu global et déduction des déficits fonciers). Pour l'année 2016 (impôts payés en 2017), le premier montant est d'au moins 340 M€ et le second estimé à 195 M€ (cf. 2.1.2). Et encore ne tiennent-ils pas compte des charges non déductibles ni des propriétaires qui déclarent un bénéfice foncier. En revanche, Cette dépense inclut les travaux bénéficiant du label de la Fondation du patrimoine, que celle-ci évalue à 60 M€ par an.

On peut donc considérer que les charges et travaux payés par les propriétaires de MH sont d'au moins 535 M€ par an.

1.2.4.5. La dépense fiscale représente un sixième de l'effort des propriétaires

Sur la base des documents budgétaires et des contributions des fondations habilitées à recevoir des dons déductibles au profit des monuments historiques, la dépense fiscale peut être évaluée comme suit.

Évaluation des dépenses fiscales*

	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Dépense 100102 (Art 156 revenu global)	38	40	40	40	40	40 (estimé)
Dépense 130302 (Art 156 revenu foncier)	45	43	45	43	62	62 (estimé)
Dons au titre du mécénat	1	1	1	1	1	1
Total	84	84	86	84	103	103

**En toute rigueur, il faudrait ajouter la dépense fiscale relative à l'exonération des DMTG, mais celle-ci est jugée négligeable dans les documents budgétaires. Par ailleurs, la dépense fiscale relative aux travaux labellisés par la Fondation du patrimoine est incluse dans les dépenses fiscales 100102 et 130302 ci-dessus.*

Sources : PLF / Voies et moyens, Fondation du patrimoine et La Demeure historique.

En 2017, année pour laquelle nous disposons de données fiscales détaillées, la dépense fiscale peut être évaluée à 84 M€, c'est-à-dire au plus 16 % de la dépenses faite par les propriétaires.

Les dispositifs fiscaux constituent dès lors un complément indispensable de la subvention, mais ne viennent que très partiellement compenser la part des travaux et les charges revenant au propriétaire. De fait, la mission a rencontré plusieurs propriétaires qui ne parvenaient à conserver leur bien en état qu'en y affectant une partie de leur patrimoine.

Ce dispositif a jusqu'ici permis de contenir le coût pour les finances publiques de la conservation du patrimoine historique privé à un coût très inférieur à celui du patrimoine public. Mais, comme on l'a vu (1.1.3), la proportion d'immeubles en péril détenus par les propriétaires privés est supérieure à leur part du patrimoine protégé (42,9 % contre 37,4 %). Le modèle de financement de la conservation qui a prévalu jusqu'ici ne semble plus tenable dans la durée.

2. Le coût et l'impact de ces dispositifs restent, cependant, insuffisamment mesurés, et les obligations d'ouverture au public des monuments concernés apparaissent d'une complexité excessive

2.1. Le nombre des bénéficiaires de ces dispositifs est limité et leur coût est maîtrisé même s'il est imparfaitement évalué

2.1.1. Le nombre des bénéficiaires est par construction limité et évolue peu

Les dispositifs fiscaux relatifs aux monuments historiques privés ne sont accessibles, par définition, qu'à un nombre limité de contribuables.

Or le nombre des propriétaires privés de monuments historiques est limité et évolue peu.

Quelque 17 500 monuments historiques sont de propriété privée (hors monuments de propriété mixte publique/privée) et le flux annuel des décisions de protection s'établit selon la DGP (*Bilan annuel 2018 de la protection des monuments historiques*) à 377 en moyenne de 2 000 à 2018 dont 55 classements. Si l'on extrapole le chiffre de 39 % qui est le pourcentage des dossiers de classement ou d'inscription d'immeubles privés examinés en 2018 par les CRPA, ce sont donc en moyenne 147 immeubles nouveaux privés qui sont protégés chaque année, soit un accroissement de 0,8 pour cent.

Leurs propriétaires ne bénéficient au demeurant pas tous des dispositions fiscales spécifiques aux monuments historiques, soit qu'ils ne soient pas résidents, soit qu'ils aient choisi un mode de détention et de valorisation relevant du régime des sociétés, soit qu'ils n'aient pas de dépenses éligibles. Le nombre de propriétaires d'un monument historique est donc un majorant du nombre de contribuables effectivement concernés.

On notera toutefois que certains monuments sont détenus par une SCI familiale à l'IR, ce qui peut augmenter le nombre de personnes physiques qui bénéficient des dispositions fiscales relatives aux MH, mais ne modifie pas l'enveloppe de la dépense fiscale correspondante.⁴¹

2.1.2. Pour autant, la dépense fiscale correspondante est insuffisamment connue

2.1.2.1. L'exonération des DMTG a un coût minime

Il y a actuellement 92 conventions actives, dont 43 signées de 1999 à mai 2019, soit deux par an. De 2009 à 2019, 103 demandes ont été déposées. 82 demandes, parfois anciennes, sont actuellement en attente, qu'elles aient été déposées au titre de la procédure centralisée à laquelle il a été mis fin le 31 mai 2019, ou de la nouvelle procédure.

Le coût fiscal de ce dispositif n'est pas chiffré dans les documents budgétaires. La mission a été informée que le montant des exonérations au titre des 43 conventions acceptées par le bureau des agréments de 1999 à mai 2019 s'élève à 6 750 000 euros, soit 157 000 euros en moyenne par dossier et un peu plus de 300 000 euros par an.

⁴¹ Le nombre de propriétaires de parts de SCI détenant un MH n'est pas connu.

La base Mérimée, dont on sait qu'elle n'est pas complètement à jour, fournit toutefois une estimation du nombre de SCI: les MH privés sont possédés par 17 918 personnes et par 2 231 sociétés.

Par ailleurs, la déclaration 2044 spéciale distingue les propriétaires d'un MH en direct des détenteurs de MH via une SCI. En 2017, 13 349 contribuables ont déclaré un revenu foncier en tant que propriétaires directs et 5 018 en tant que propriétaires via une SCI.

Le montant de l'exonération moyenne est cohérent avec les informations sur les prix que la mission a recueillies auprès des deux principaux agents spécialisés dans la vente de châteaux, selon lesquels le prix moyen d'un château vendu aujourd'hui en France est de l'ordre de 700 000 à 750 000 euros. L'administration admettant que les sujétions propres aux MH autorisent une décote de 10 %, la base taxable est en moyenne de l'ordre de 650 000 euros. Dans l'hypothèse de droits à 20 % ou 30 %, le montant de l'exonération serait de 130 000 à 195 000 euros, montants qui encadrent la moyenne effectivement constatée de 157 000 euros.

2.1.2.2. Le coût de la déduction des charges foncières du revenu global doit être affiné

L'évaluation du coût de cette disposition (*dépense fiscale 100102*) repose sur l'exploitation de la case 6DD de la déclaration d'impôt sur le revenu n° 2042, que les propriétaires renseignent dans le cas où le monument ne produit pas de recettes et dans le cas où, le monument produisant des recettes, le propriétaire en occupe une partie. L'estimation en a été jusqu'ici faite en sélectionnant les contribuables ayant un taux marginal d'imposition supérieur à un certain niveau, soit 16 100 foyers fiscaux. Elle a conduit à estimer un ordre de grandeur 40 M€, constant ces dernières années.

Toutefois, au vu de ce qu'elle a constaté sur le terrain et des entretiens menés, la mission a suggéré de retenir non les contribuables ayant le plus fort taux d'imposition mais les dépenses les plus élevées portées en case 6DD, faisant l'hypothèse que les charges relatives aux monuments historiques sont supérieures aux autres charges qui peuvent être déduites du revenu global au titre de l'article 156 du CGI.

Par ailleurs, dans l'incertitude sur le nombre de propriétaires de MH qui recourent à ce titre à la déduction du revenu global, la mission a retenu deux seuils : respectivement 15 000 et 20 000 contribuables. Ces nombres, qui encadrent celui retenu jusqu'ici (16 100) tiennent compte du fait qu'il y a quelque 17 500 MH privés, dont beaucoup non susceptibles de dépenses foncières élevées mais certains détenus via une SCI à l'IR, donc donnant lieu à plusieurs déclarations.

La simulation réalisée par la DLF sur cette base à partir de 500 000 déclarations de revenus faites en 2017 donne les résultats suivants :

- ◆ le coût associé aux 15 049 montants les plus élevés renseignés en case 6DD est de l'ordre de 61 M€ et correspond à un montant total déclaré dans cette case de 340 M€. Le dernier montant retenu en case 6DD s'élève à 10 000 € ;
- ◆ le coût associé aux 19 990 montants les plus élevés renseignés en case 6DD est quant à lui de l'ordre de 70 M€ et correspond à un montant total déclaré dans cette case de 385 M€. Le dernier montant retenu en case 6DD s'élève à 8 450 €.

Cette analyse permet d'avoir une évaluation des charges foncières supportées par les propriétaires de MH qui occupent tout ou partie de leur bien: de 345 à 380 M€ selon l'échantillon retenu. Elle montre une répartition très concentrée sur les 2 000 montants les plus élevés, qui sont supérieurs à 36 000 euros et totalisent 155 M€ de dépenses. Ce sont des chiffres élevés, mais cohérents avec les coûts des travaux relevés par la mission.

La DLF relève à propos de la méthode proposée par la mission que le comité d'évaluation des dépenses fiscales et niches sociales avait déjà souligné dans son rapport de juin 2011 la difficulté du chiffrage de cette dépense fiscale, en raison de l'impossibilité d'isoler les seules charges foncières supportées par les propriétaires d'immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou labellisés Fondation du patrimoine et non productifs de revenus, des autres déductions portées en case 6 DD⁴². Il avait alors été proposé d'ajouter une ligne dédiée à cette déduction dans le formulaire n° 2042 afin de pouvoir évaluer précisément cette dépense fiscale. A défaut de pouvoir isoler les charges foncières et quelle que soit la méthode retenue, le chiffrage de la dépense fiscale ne pourrait donner qu'un ordre de grandeur. La DLF préconise donc le maintien de la méthodologie actuelle, qui offre l'avantage de pouvoir suivre et analyser dans le temps l'évolution en ordre de grandeur du coût de la dépense fiscale.

La mission relève pour sa part que les deux méthodes conduisent à des ordres de grandeurs analogues, d'autant que le calcul à partir des montants maximaux constitue comme le souligne la DLF un majorant. Mais la seule méthode incontestable pour l'évaluer serait de créer une case spécifique.

2.1.2.3. Le coût de la déduction du déficit foncier semble mieux appréhendé, mais son évaluation est également un ordre de grandeur

À la différence de la disposition précédente, le nombre des bénéficiaires de la déduction des revenus fonciers est bien cerné, car ils remplissent des cases spécifiques dans la déclaration 2044 spéciale.

2 716 personnes ont ainsi télédéclaré en 2017 un déficit foncier pour un MH, dont une partie pour un MH détenu via une SCI. Le taux de télédéclaration de la 2044 spéciale est évalué par la DGFIP entre deux tiers et trois quarts

Sur les quelques 17 500 propriétaires privés, 16% au plus déclarent donc un déficit foncier, certains remplissant aussi la case 6DD de la 2042 s'ils occupent une partie de leur bien.

Le coût de cette mesure (*dépense fiscale 130302*) est en principe bien connu, puisqu'il suffit de retenir les déclarations faisant état d'un déficit foncier supérieur au montant déductible de droit commun (10 700 euros) et de recalculer l'impôt en déduisant ce montant, puis d'appliquer un facteur correctif pour tenir compte du taux de télédéclaration. La dépense fiscale est ainsi estimée à 43 M€ pour 2017 dans le PLF 2019 et à 62 M€ pour 2018 dans le PLF 2020.

⁴² Cette case est aussi renseignée des déductions suivantes :

- les rentes payées à titre obligatoire et gratuit, constituées avant le 2/11/1959 ;
- les versements effectués en vue de la retraite mutualiste du combattant, s'ils sont destinés à la constitution d'une rente donnant lieu à une majoration de l'État ;
- les intérêts des emprunts contractés avant le 1/11/1959 pour faire un apport en capital à une entreprise industrielle ou commerciale ou à une exploitation agricole ;
- les intérêts des prêts de réinstallation ou de reconversion consentis aux Français rapatriés ou rentrant de l'étranger ;
- les versements obligatoires ou volontaires de cotisations ouvrières de sécurité sociale qui n'ont pas déjà été déduites pour la détermination du revenu catégoriel, à l'exclusion des cotisations versées à une mutuelle ou à une compagnie d'assurances pour compléter les avantages des régimes légaux et des cotisations patronales (y compris assurance-chômage) versées pour les employés de maison ;
- les cotisations de sécurité sociale obligatoires versées par les étudiants, rattachés ou non au foyer de leurs parents, déductibles du revenu global lorsque l'étudiant ne dispose pas de revenus professionnels sur lesquels la cotisation pourrait être imputée ;
- les rachats ou rappels de cotisations payés par les travailleurs non salariés des professions non agricoles ou agricoles, dès lors qu'ils ont cessé toute activité professionnelle et qu'ils ne perçoivent pas encore de pensions ;
- les rachats de cotisations de retraite au régime de base de la sécurité sociale et à des régimes complémentaires légalement obligatoires, en l'absence de salaires et de pensions.

Rapport

La mission a analysé les déficits imputables sur le revenu global au titre du déficit foncier généré par un monument historique. En 2017, ce déficit était reporté en case 7G de la déclaration 2044 spéciale. Sur les 2 716 contribuables ayant télédéclaré un déficit foncier à ce titre, 1 452 avaient un déficit supérieur à 10 700 euros. Ce montant étant celui déductible par tous les propriétaires, de MH ou non, l'avantage spécifique commence au-delà et concerne donc 1 452 propriétaires.

Le déficit total déclaré par ces propriétaires est de 128 M€ et sa part supérieure à 10 700 €, de 113 M€. Compte tenu du taux de télédéclaration, la DGFIP estime que la somme des déficits fonciers déclarés par l'ensemble des propriétaires de monuments historiques est de 195 M€, dont 166 M€ pour la part supérieure à 10 700 euros.

En synthèse, la mission relève qu'en 2017, l'avantage propre aux MH s'appliquait à un montant annuel de 172 M€ et que l'estimation de la dépense fiscale correspondante était de 43 M€. Elle s'interroge sur la forte augmentation de cette estimation pour l'année 2018 (62 M€). Les services concernés, interrogés par la mission, ont indiqué que cette augmentation, constatée sur la base de la méthode utilisée jusqu'ici, correspondait pour l'essentiel à une augmentation des déficits fonciers déclarés. A taux de télédéclaration constant, cela conduisait à estimer la dépense fiscale à 57 M€ en 2018, à quoi s'ajoutait l'effet de l'augmentation du taux de télédéclaration. La mission estime qu'il faudra approfondir cette question à l'avenir.

2.1.2.4 Le coût fiscal du mécénat est faible

Les dons versés par le biais des fondations habilitées sont déductibles respectivement à 60 % pour les entreprises et à 66 % pour les particuliers. Les données fournies par la Fondation du patrimoine et La Demeure historique concernant les dons au titre du mécénat constituent un majorant, les entreprises ou les particuliers étant par ailleurs soumis à un plafond. Elles permettent d'avoir une bonne estimation de cette dépense fiscale.

Millions d'euros	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
Fondation du Patrimoine	0,01	0,05	0,15	0,15	0,25	0,18	0,25
La Demeure Historique	0,6	0,7	0,8	0,7	1,1	0,7	1,2
Total	0,61	0,75	0,95	0,85	1,35	0,88	1,45

Estimation de la dépense fiscale au titre du mécénat pour les monuments historiques (Fondation du patrimoine, La Demeure historique et calculs mission).

2.2. La définition fiscale de la notion d'ouverture au public apparaît hétérogène et inadaptée

Les dispositifs fiscaux en faveur des monuments historiques visent en premier lieu à compenser les contraintes de conservation pesant sur les propriétaires privés. Le législateur, on l'a vu, a souhaité conditionner, partiellement ou totalement, leur bénéfice à l'ouverture au public des monuments concernés.

La définition fiscale de l'ouverture au public des monuments historiques a été conçue en 1965, lors de la création d'un régime d'impôt sur le revenu spécifique aux monuments historiques. Elle a ensuite été appliquée, moyennant certaines modifications, aux deux autres dispositifs fiscaux spécifiques aux monuments historiques (exonération des DMTG et mécénat).

Concernant le dispositif de l'IR, le régime de l'ouverture des MH au public est défini par les articles 41 E à 41 J de l'annexe III au CGI.

En vertu des dispositions combinées des articles 41-E et 41-F de l'annexe III du CGI, les charges afférentes à un MH sont déductibles pour leur montant total si le public est admis à visiter l'immeuble, et pour 50 % de leur montant dans le cas contraire.

L'article 41 I renvoie à un arrêté le soin de déterminer « *les conditions auxquelles il doit être satisfait pour que l'immeuble soit considéré comme ouvert au public* ».

Cet arrêté est codifié aux articles 17 *ter* à 17 *quinquies* A de l'annexe IV au CGI.

L'article 17 *ter* de l'annexe IV du CGI précise les conditions requises pour que l'immeuble soit réputé ouvert à la visite : nombre et type de jours, période d'ouverture, réduction possible du nombre de jours exigés dans le cas d'organisation de certaines activités.

L'article 17 *quater* de la même annexe prévoit que le propriétaire est tenu de déclarer, avant le 1^{er} février de chaque année, les conditions de l'ouverture de son immeuble au délégué régional du tourisme, ainsi que d'en assurer l'information auprès du public.

Il s'agit donc d'un régime déclaratif. Il ne prévoit pas de déchéance de droit en cas de non respect des dispositions que contient la déclaration.

Le Conseil d'État, pour reconnaître ou au contraire dénier le caractère de charges déductibles, se fonde sur l'intention manifestée par le contribuable. Il a ainsi estimé⁴³ qu'un contribuable peut bénéficier de la déduction majorée des charges, même si les travaux ont eu lieu avant l'ouverture effective au public, dès lors que ces travaux sont liés à l'intention manifestée d'ouvrir l'immeuble à la visite et que le contribuable a fait toutes diligences pour procéder à cette ouverture.

Par ailleurs, la haute juridiction a estimé que le défaut de déclaration n'entraînait pas nécessairement la perte du bénéfice fiscal associé à l'ouverture au public, dans la mesure où « les articles 17 *quater* et 17 *quinquies* de l'annexe IV ne peuvent être regardés que comme fournissant au contribuable un mode de preuve parmi d'autres de l'ouverture au public. Autrement posé, la production du récépissé permet, jusqu'à preuve du contraire, de présumer l'ouverture au public, mais il est possible d'établir la réalité de celle-ci par tout moyen.⁴⁴ »

Il apparaît ainsi que la déclaration d'ouverture manifeste une intention d'ouvrir pour l'année à venir. Le critère retenu par l'administration fiscale est la réalité de l'ouverture, dont la déclaration n'est qu'un indice parmi d'autres.

Il appartient au propriétaire du monument d'apprécier, à chaque début d'année, si le bénéfice du taux de 100 % de déduction des charges afférentes à son monument compense la contrainte d'ouverture qui lui est imposée.

⁴³ Conseil d'État, 13 janvier 1995, n°117952, Frémy, et conclusions de M. Bachelier, commissaire du gouvernement.

⁴⁴ Conseil d'État, 1^{er} décembre 2010, N° 308519, Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique c/M. Bruno Mourins d'Arfeuille, et conclusions de M. Julien BOUCHER, rapporteur public.

Rapport

Un contribuable ayant manifesté, dans sa déclaration annuelle, son intention d'ouvrir son immeuble, peut finalement ne pas l'avoir fait. Il lui faudra alors, dans ce cas, ne demander la déduction de ses charges foncières qu'à hauteur de 50 % de leur montant et non pour leur totalité, sauf à risquer un redressement.

Le régime d'ouverture au public pour le dispositif d'exonération des DMGT est fixé par le décret n°2003-1238 du 17 décembre 2003, à l'article 3 de la convention-type annexée au texte.

Enfin, le régime d'ouverture au public pour le dispositif du mécénat est calqué sur celui de l'IR.

La définition de l'ouverture au public applicable aux trois dispositifs fiscaux est résumée dans le tableau suivant :

Dispositif	Période d'ouverture	Nombre de jours exigés	Inclusion des dimanches et jours fériés	Réduction optionnelle du nombre de jours d'ouverture	Nombre d'années d'ouverture exigé
IR et mécénat	<u>Option 1</u> Du 1 ^{er} avril au 30 septembre	50 jours/an	25 dimanches et jours fériés obligatoires sur les 50 jours imposés	Visite de groupes scolaires 1 jour par visite, dans la limite de 10 jours/an	1 an (déclaration d'ouverture annuelle) pour l'IR
	<u>Option 2</u> Du 1 ^{er} juillet au 30 septembre	40 jours/an	Dimanches et jours fériés non obligatoires		10 ans à compter de la fin des travaux pour le mécénat
Exonération des DMGT	<u>Option 1</u> Du 1 ^{er} mai au 30 septembre	80 jours/an	Dimanches et jours fériés obligatoirement inclus sur la période d'ouverture, quelle que soit l'option	Mise à disposition pour des manifestations culturelles	Durée indéterminée, jusqu'au décès du propriétaire
	<u>Option 2</u> Du 15 juin au 30 septembre	60 jours/an		1 jour par représentation + 2 jours si montage et démontage d'installations	

Source : mission et La Demeure historique.

Cette définition apparaît hétérogène et inadaptée aux pratiques actuelles de visite des monuments.

2.2.1. Une définition hétérogène

Elle diffère selon les trois dispositifs fiscaux, qu'il s'agisse des périodes d'ouverture, du nombre de jours requis, de l'inclusion des dimanches et jours fériés, de la prise en compte des activités éducatives et culturelles, ou de la durée de l'engagement d'ouverture.

Synthèse de la définition de l'ouverture au public selon les dispositifs fiscaux

1) Les périodes d'ouverture sont de 3 mois, 3 mois et demi, 5 mois ou 6 mois, voire l'année entière, selon les dispositifs.

Le régime de « visibilité de la voie publique », qui permet de remplir « de fait » l'obligation d'ouverture au public pour le dispositif du mécénat et pour les immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine, s'applique sur l'année entière.

Concernant le régime d'ouverture au public, une option est laissée aux contribuables, entre une période longue couvrant le printemps et l'été et une période courte centrée sur l'été, ces périodes n'étant pas identiques selon les dispositifs fiscaux.

a) La période longue (printemps-été) est de :

- 6 mois, d'avril à septembre inclus, pour les dispositifs de l'IR et du mécénat ;
- 5 mois, de mai à septembre inclus, pour celui des DMTG.

b) La période courte (été) est de :

- 3 mois, de juillet à septembre inclus, pour les dispositifs de l'IR et du mécénat ;
- 3 mois et demi, du 15 juin au 30 septembre, pour celui des DMTG.

2) Le nombre de jours d'ouverture requis est de 40, 50, 60 ou 80 jours, selon les périodes et les dispositifs.

a) Pour la période longue (printemps-été), il est de :

- 50 jours pour l'IR et le mécénat, dont 25 dimanches et jours fériés ;
- 80 jours pour les DMTG, dont les dimanches et jours fériés.

b) Pour la période courte (été), il est de 40 ou 60 jours :

- 40 jours pour l'IR et le mécénat ;
- 60 jours pour les DMTG, dont les dimanches et jours fériés.

c) S'y ajoute, pour le régime du mécénat, l'ouverture à la demande de la DRAC, pour les opérations de valorisation du patrimoine auprès du public (du type Journées européennes du patrimoine).

3) L'inclusion des jours non ouvrables (dimanches et jours fériés) est obligatoire, partiellement obligatoire ou non obligatoire, selon les périodes et les dispositifs.

Elle est obligatoire dans le dispositif des DMTG.

Pour les dispositifs de l'IR et du mécénat, elle est :

- partiellement obligatoire (à hauteur de 25 jours non ouvrables) pour la période longue (printemps-été) ;
- non obligatoire pour la période courte (été).

4) Les réductions optionnelles du nombre de jours d'ouverture varient selon les types d'activités prises en compte et les dispositifs.

a) Les activités éducatives ne sont prises en compte que pour les dispositifs de l'IR et du mécénat ; elles sont soumises à conditions (1 convention signée préalablement, 20 participants au minimum) et à un plafond de 10 jours par an.

b) Les activités culturelles ne sont prises en compte que pour le régime des DMTG, selon les règles suivantes :

- elles ne concernent que les mises à disposition de collectivités publiques ou d'associations, sont soumises à l'accord préalable de la DRAC et sont nécessairement gratuites ;
- elles sont prises en compte, sans plafond, à hauteur de 1 jour par manifestation, plus 2 jours de montage et démontage.

5) Le nombre d'années d'ouverture exigé est de 1 an, 10 ans ou indéterminé, selon les dispositifs.

Le nombre d'années d'ouverture exigé est :

- de 1 an pour l'IR (obligation déclarative annuelle) ;
- de 10 ans à compter de la fin des travaux, pour le mécénat ;
- à durée indéterminée pour le dispositif des DMTG, ce qui signifie, pour le propriétaire, sa vie entière.

Source : mission.

Une telle hétérogénéité n'apparaît pas justifiée.

Certes, le Conseil constitutionnel veille à ce qu'il y ait une juste proportion entre les mesures dérogatoires accordées par la loi fiscale et l'effet incitatif qui en est attendu⁴⁵. S'agissant de la fiscalité des monuments historiques, la comparaison des dérogations prévues par les trois dispositifs fiscaux concernés n'apparaît pas de nature à justifier les différences existantes dans la définition de leur régime respectif d'ouverture au public.

Cette hétérogénéité a pour effet de rendre le régime d'ensemble à la fois complexe et peu lisible.

2.2.2. Une définition inadaptée

Au-delà de son hétérogénéité, la définition fiscale de l'ouverture au public apparaît inadaptée aux pratiques actuelles de visite des monuments, qu'il s'agisse des conditions d'ouverture ou des modalités de cette ouverture.

La période d'ouverture est centrée sur l'été, alors que les pratiques touristiques évoluent vers des séjours plus courts, répartis tout au long de l'année. Ainsi, la demande de visite des monuments historiques est forte sur certaines périodes hors été : vacances scolaires de la Toussaint, de Noël et de Pâques, fins de semaines, jours fériés et ponts.

L'été, de surcroît, peut-être moins propice à la visite des jardins que le printemps ou l'automne.

Enfin, la période d'attractivité touristique n'est pas uniforme sur l'ensemble du territoire : ainsi, dans les régions littorales, le patrimoine, qui entre en concurrence avec les activités balnéaires, est moins fréquenté l'été que pendant l'arrière-saison automnale.

Il semble donc souhaitable d'adapter la période d'ouverture aux réalités des territoires.

L'inclusion des dimanches et des jours fériés dans la période longue, pour les dispositifs de l'IR et du mécénat, peut créer des conflits d'usages avec d'autres activités que les propriétaires souhaiteraient développer pour équilibrer leur exploitation, comme les locations pour les mariages et les réceptions familiales.

L'amplitude horaire de six heures⁴⁶, imposée pour considérer comme effectif un jour d'ouverture, n'a de sens que dans les régions touristiques ou pour les monuments très fréquentés. Pour la grande majorité des propriétaires qui accueillent peu de visiteurs et préféreraient faire visiter eux-mêmes leur monument, l'exigence d'une présence de six heures peut conduire à recourir aux services d'un salarié, entraînant un coût supplémentaire non compensé par des recettes.

Les modalités de l'ouverture au public qui inspirent la réglementation apparaissent, elles aussi, trop restrictives et inadaptées aux pratiques actuelles.

La visite traditionnelle est considérée comme étant nécessairement « à guichet ouvert », ce qui conduit à exclure du décompte des jours d'ouverture les visites sur réservation, effectuées notamment en ligne, qui correspondent pourtant aux pratiques d'une partie importante du public et qui ne peuvent être programmées lors de la déclaration d'ouverture effectuée en janvier. Ainsi, le « Pass Patrimoine » conçu par la start-up Patrivia⁴⁷, qui permet un accès annuel illimité à un ensemble de 400 lieux patrimoniaux (châteaux, monuments, musées, parcs et jardins) fonctionne sur un système de réservation en ligne. On sait aussi que se généralisent les expositions accessibles partiellement ou exclusivement sur réservation en ligne, comme moyen à la fois de limiter l'attente à l'entrée et de réguler le flux des visiteurs.

⁴⁵ Le Conseil constitutionnel, lorsqu'il juge la constitutionnalité des lois fiscales, vérifie que les mesures incitatives poursuivent bien un but d'intérêt général, puis contrôle deux éléments :

- l'existence de critères objectifs et rationnels ;

- la proportion entre l'effet attendu et la dérogation accordée. Plus précisément, le Conseil s'assure que l'avantage fiscal accordé ne fait pas « supporter à l'État des charges manifestement hors de proportion avec l'effet incitatif attendu ».

⁴⁶ Cette obligation, initialement imposée pour bénéficier de l'exonération des DMTG, a ensuite été étendue au dispositif de l'IR.

⁴⁷ Fondée en 2016, Patrivia est une plateforme collaborative permettant de découvrir, planifier et réserver des visites culturelles patrimoniales à travers la France et la Belgique.

Par ailleurs, alors que le ministère de la culture a fait de l'éducation artistique et culturelle l'une de ses priorités, que le patrimoine est à la fois un lieu d'apprentissage et d'intégration sociale et que les propriétaires privés de monuments se mobilisent sur cet enjeu⁴⁸, les règles appliquées au décompte des activités éducatives apparaissent très contraignantes :

- ◆ l'obligation de signer une convention préalablement à la visite s'avère dissuasive pour des enseignants déjà confrontés à la complexité de l'organisation des visites extra-scolaires ;
- ◆ le seuil minimal exigé de 20 participants est inadapté à certains publics (groupes d'étudiants ou d'enfants encadrés par un éducateur spécialisé, personnes âgées) ; il l'est également à certaines configurations architecturales, conduisant à exclusion de la visite certaines parties du monument ;
- ◆ enfin, la limitation de leur prise en compte à 10 jours par an apparaît trop restrictive.

La prise en compte des activités culturelles, actuellement limitée au seul dispositif des DMTG, ne concerne, de ce fait qu'un nombre limité de monuments, alors même que ces activités permettent d'accroître le public et les retombées pour l'économie locale. Elle est, de surcroît, contrainte par trois obligations : ces activités supposent un organisateur distinct du propriétaire, puisqu'elle vise les mises à disposition des collectivités locales ou d'associations à but non lucratif ; elles sont soumises à l'accord de la DRAC et sont nécessairement gratuites.

Les activités liées à la nature (promenades, randonnées...) correspondent à une demande croissante du public. Il faut ici évoquer l'accès aux parcs et jardins non protégés au titre des monuments historiques, mais qui bénéficiaient jusqu'à fin 2013, de l'agrément du ministre du budget. Depuis le 1^{er} janvier 2014, cet agrément a été remplacé par le label de la Fondation du patrimoine. Un problème se pose pour les jardins remarquables qui bénéficiaient de l'ancien agrément, mais qui, en tant qu'espaces non bâtis, ne peuvent plus recevoir le label de la Fondation du patrimoine. La proposition de loi sur la Fondation du patrimoine, déjà évoquée, contient une disposition visant à régler ce problème⁴⁹.

En résumé, la notion de "visite", qui est de fait assimilée à la notion "d'ouverture au public" mentionnée dans les textes concernés, a doublement vieilli : il y a d'autres façons d'organiser une visite que de se présenter à un guichet "ouvert" à l'entrée, et il y a d'autres façons d'ouvrir un monument que de le proposer à la visite.

⁴⁸ Signalons, dans ce domaine, le programme lancé par l'association Vieilles Maisons Françaises, « Le patrimoine, toute une histoire », qui propose des « kits » pédagogiques permettant de découvrir des sites, monuments et édifices, composés de fiches d'activités pour les élèves, de posters pour le travail collectif et de progressions pédagogiques pour les enseignants.

⁴⁹ La proposition de loi prévoit ainsi que la Fondation du patrimoine « peut attribuer un label aux immeubles non protégés au titre des monuments historiques, bâtis ou non bâtis... ».

3. Si le principe d'avantages fiscaux liés à l'ouverture au public des monuments privés mérite d'être maintenu, une simplification et une modernisation du dispositif d'ensemble doivent être menées à bien

3.1. Pour permettre de mieux conduire une politique nationale de conservation du patrimoine historique, la mission juge souhaitable des progrès sur l'identification des monuments historiques privés, sur la connaissance de leur ouverture au public et sur la dépense fiscale concourant à leur conservation.

Pour pouvoir piloter la politique patrimoniale dans ses diverses composantes, il apparaît nécessaire de disposer sur plusieurs points d'une information précise, normalisée et mise à jour.

3.1.1. Les monuments historiques privés et leur propriétaire

3.1.1.1. La première information à maîtriser est le nombre de MH privés.

Le bilan 2018 de la conservation des monuments historiques publié par le ministère de la Culture (Direction générale des patrimoines) distingue à partir de la base AgrEgée les catégories suivantes de propriétaires : État (1 206) ; public non État (19 490) ; privé (17 542) et « indéterminé » (6 032), pour un total de 44 270.

La base Mérimée recense quant à elle 20 149 monuments historiques appartenant à des personnes (17 918) ou à des sociétés (2 231) privées et 648 possédées conjointement par un propriétaire privé et une commune. 566 sont de propriété « autre » et le reste, de propriété publique.

Comme on le voit, le nombre de monuments attribués à un propriétaire privé varie selon les bases de 17 542 à 20 149, avec un niveau élevé d'indétermination. Une harmonisation est souhaitable.

Par ailleurs, compte tenu de la problématique de la mission - l'ouverture au public de monuments privés -, une analyse des superpositions entre l'effectif des MH en mains privées et celui des MH de la catégorie "patrimoine domestique" (châteaux, maisons, villas...), à savoir, selon le *Bilan annuel de la protection 2018*, 39,2 % du total soit à peu près 17 400 monuments, aurait été particulièrement utile pour évaluer une base de monuments "susceptibles d'être visités". Dans l'état actuel des bases gérées par la DGP, il semble que cette évaluation soit difficile, alors qu'une indexation monument par monument du type de propriétaire et du type de patrimoine devrait la rendre possible.

Sans sous-estimer le travail de reprise et d'harmonisation des données que cela signifie de la part des DRAC pour le recueil et la remontée des données, et des services centraux pour leur traitement et leur synthèse, la mission considère que l'outil de pilotage que constituent les différentes bases (Agrégée, Mérimée) gérées par les services du patrimoine pourrait être amélioré sur ce point.

Recommandation 1 : rénover et rapprocher les différentes bases de données sur les monuments historiques gérées par les services centraux du patrimoine, afin de faciliter leur actualisation régulière et l'analyse quantitative des données, en y intégrant, autant que faire se peut, des informations à jour sur l'ouverture des monuments au public.

3.1.1.2. La deuxième information dont il serait utile de disposer est le nom des propriétaires.

La base Mérimée a pour principale finalité de recenser les monuments protégés et comporte dans sa partie non publique le nom des propriétaires, mais n'est pas systématiquement mise à jour. Or l'État a jugé nécessaire d'être informé des ventes de MH, du nom et de l'adresse de leur nouveau propriétaire, qui doivent être notifiés au préfet de région aux termes de l'article R621-84 du code du patrimoine. À la connaissance de la mission, cette information n'est pas pleinement exploitée.

Recommandation 2 : inviter les DRAC à faire remonter à la Direction générale des patrimoines les notifications de ventes de monuments historiques, pour contribuer à la mise à jour de la base Mérimée.

3.1.2. L'ouverture au public

La procédure de déclaration de l'ouverture au public proposée au chapitre 322, et notamment la dématérialisation des déclarations, permettra un suivi précis par l'administration.

La mission a noté les réticences de la DGP à prendre en charge une base de recueil des déclarations d'ouverture par les propriétaires souhaitant bénéficier des dispositifs fiscaux analysés par le présent rapport. Si elle était rapprochée des bases existantes à la DGP, une telle base serait pourtant susceptible d'améliorer la connaissance des monuments "visités" et ainsi favoriser un meilleur pilotage de la politique publique associée.

3.1.3. La dépense fiscale

3.1.3.1. Mécénat

La Demeure historique et la Fondation du patrimoine, qui sont le passage obligé pour tout dossier de mécénat au sens des articles 230 et 238 bis du CGI, peuvent d'ores et déjà fournir un état des dons dont on peut déduire avec une assez bonne précision une fourchette de dépense fiscale.

3.1.3.2. Exonération des droits de mutation à titre gratuit

Ce dispositif ne concerne que quelques cas par an et leur coût est connu. Mais depuis le 1^{er} juin 2019, la procédure d'avis conforme des services fiscaux est déconcentrée, ce qui peut rendre son suivi plus malaisé. La signature finale de la convention relevant de la compétence du ministre de la culture en administration centrale⁵⁰ (même si le Directeur général des patrimoines indique qu'une déconcentration est envisageable à terme), le suivi du dispositif repose sur la remontée des informations de la part des directions régionales des finances publiques. La mission espère que la procédure partiellement déconcentrée (cf. 1.2.1.) mise en œuvre n'empêchera pas la remontée d'information sur les signatures de conventions.

Recommandation 3 : faire le point, dans cinq ans, du suivi de la mise en œuvre de la réforme de 2019 déconcentrant l'instruction des demandes d'exonération des DMTG.

⁵⁰ Instruction aux DRAC en date du 22 janvier 2020.

3.1.3.3. Déduction du revenu global

La déduction dont bénéficient les propriétaires de monuments ne procurant pas de recettes et ceux qui en perçoivent tout en occupant une partie de leur bien sont portées dans la case 6DD de la déclaration de revenus 2042. En 2017, 60% des déclarations étaient télédéclarées, les autres étant ressaisies par l'administration ; le traitement statistique en est donc possible. Mais la case 6DD regroupe un grand nombre d'autres déductions de natures très différentes. Elle est remplie par 600 000 contribuables, dont une infime minorité de propriétaires d'un monument historique, ce qui rend aléatoire la mesure de la dépense fiscale propre à ces derniers. Celle-ci est donc évaluée dans le PLF en ordre de grandeur. Le pilotage de cette dépense fiscale nécessiterait de l'identifier et la mission ne peut qu'aller dans le sens de la préconisation faite en 2011 par le comité d'évaluation de la dépense fiscale.

Recommandation 4 : dans le formulaire de déclaration des revenus, créer en complément de la case 6DD, une case spécifique spécifiant les déductions opérées au titre des monuments historiques.

3.1.3.4. Déduction du déficit foncier

L'exploitation des déclarations de revenus fonciers 2044 spéciale permet en principe de mesurer la déduction au titre des monuments historiques, puisque le déficit foncier correspondant fait l'objet d'une ligne spécifique (762). La difficulté de son exploitation tient au fait qu'entre le quart et le tiers de ces déclarations sont encore renseignées à la main, qu'elles comportent de nombreuses erreurs et que même si elles sont télédéclarées, leur exploitation est complexe. Cette dépense fiscale est également évaluée dans le PLF en ordre de grandeur. Le progrès en ce domaine viendra d'abord de l'accroissement du recours à la déclaration informatique et de l'amélioration des systèmes de traitement.

3.2. La notion d'ouverture au public doit être simplifiée, harmonisée et modernisée dans un contexte de diversification des offres faites au public

3.2.1. Améliorer et sécuriser juridiquement les dispositifs existants d'ouverture au public en intégrant des nouveaux modes de présentation au public

La mission propose de simplifier le régime de l'ouverture au public afin de sécuriser les contribuables, à travers deux mesures :

- ◆ préciser la notion juridique d'ouverture au public en admettant, pour certains monuments, un régime de visibilité ;
- ◆ harmoniser et moderniser les conditions et des modalités d'ouverture au public pour les trois dispositifs fiscaux.

3.2.1.1. Préciser la notion juridique d'ouverture au public en admettant, pour certains monuments, un régime de visibilité depuis la voie publique.

Une certaine incohérence existe si l'on considère le cas des immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ne procurant pas de recettes, dont les éléments protégés sont intégralement visibles depuis une voie publique.

Pour bénéficier de la possibilité de déduire à 100 % au lieu de 50 % les dépenses d'entretien ou de réparation non subventionnées et les dépenses de gestion, les monuments concernés doivent être ouverts au public, quand bien même cette ouverture ne donnerait aucun accès aux parties protégées. Il y a là une forme de distorsion entre l'esprit du dispositif (rendre accessible

au public les éléments de patrimoine faisant l'objet d'un effort fiscal collectif) et la contrainte supplémentaire imposée au propriétaire sur le reste de son bien.

La visibilité depuis la voie publique n'a donc ici pas d'effet déclencheur du dispositif, alors qu'elle en a un s'agissant des immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine pour lesquels elle est la condition, nécessaire et suffisante, pour bénéficier du dispositif de déduction, même si, dans ce cas, la déduction est plafonnée à 50 %.

La doctrine fiscale (BOI-RFPI-SPEC-30-10-20181219) qui précise, à propos de la labellisation par la Fondation du patrimoine, la façon dont peut être satisfaite la notion de visibilité depuis la voie publique⁵¹, pourrait s'appliquer aux monuments historiques.

Une convergence des dispositifs est d'autant plus justifiée que, s'agissant des monuments historiques classés ou inscrits eux-mêmes, les conditions ne sont pas les mêmes pour l'application du dispositif d'accès au mécénat, lequel dispense les propriétaires d'obligation d'ouverture si la partie du monument protégées faisant l'objet des travaux est visible de la voie publique⁵².

Le Conseil d'État, dans un arrêt de 2009⁵³, concernant l'application du dispositif de l'exonération des DMTG, a jugé que, s'agissant d'un château dont seules les façades et les toitures étaient classées, le libre accès au parc pouvait valablement être considéré comme une ouverture au public. Si, dans ce cas précis, une forme d'ouverture est respectée (celle du parc), cet arrêt est intéressant par les conclusions du commissaire du gouvernement, qui précisait : « accéder à un immeuble ne signifie pas pénétrer dans cet immeuble. Il serait d'ailleurs absurde, dans l'hypothèse où l'intérêt architectural et artistique d'un immeuble réside dans ses seules façades et toitures classées ou inscrites... que le bénéfice de l'exonération soit subordonné à l'accès du public à l'intérieur de l'immeuble, qui n'est pas classé ou inscrit et ne présente aucun intérêt... Que pourrait-on exiger de plus, s'agissant d'un immeuble dont seules les toitures et les façades sont classées, que l'organisation d'un accès au parc permettant au public de contempler ou d'étudier ces éléments ?... En toute hypothèse, lorsque la façade, seul élément classé de l'immeuble, correspondra à un pignon donnant directement sur la rue, comme cela existe dans de nombreuses villes de France, nous voyons mal comment pourraient être exigées d'autres modalités d'accès à l'immeuble que la vue que l'on a de la façade depuis la voie publique ⁵⁴».

Il semble donc logique que, pour les cas où l'accès du public à l'intérieur d'un immeuble ne présente aucun intérêt, la visibilité depuis la voie publique des parties classées ou inscrites d'un monument soit assimilée à une ouverture au public.

Recommandation 5 : assimiler à une ouverture au public au sens fiscal la visibilité depuis la voie publique des parties classées ou inscrites d'un monument historique.

Les conséquences en termes de dépense fiscale de cette mise en cohérence seraient limitées, dans la mesure où n'est ici visé que le cas spécifique des monuments dont les parties protégées donnent exclusivement sur une voie publique.

On pourrait d'ailleurs imaginer une mise en cohérence symétrique en autorisant la Fondation du patrimoine à labelliser des travaux sur des parties qui, à défaut d'être visibles depuis la voie publique, le seraient par une ouverture au public. La proposition de loi « visant à moderniser

⁵¹ "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)."

⁵² Cf. BOI-IR-RICI-250-10-20-30-20120912, § 450.

⁵³ Conseil d'État, 6 novembre 2009, N° 312515, Ministre du Budget, des Comptes Publics et de la Fonction Publique c/Consorts Dor de Lastours.

⁵⁴ Conclusions de M. Laurent Olléon, rapporteur public.

les outils et la gouvernance de la Fondation du patrimoine », en cours d'examen parlementaire au moment de la rédaction du présent rapport, prévoit une disposition en ce sens⁵⁵.

3.2.1.2. Harmoniser et moderniser les conditions et des modalités d'ouverture au public pour les trois dispositifs fiscaux.

Le système actuel est complexe, inadapté, offre peu d'options aux propriétaires et ne les incite pas à valoriser le monument dont ils ont la charge.

La demande des publics, en matière de visite du patrimoine, s'est diversifiée. À côté de la visite traditionnelle, d'autres modes de présentation permettent de mieux adapter l'offre et d'accroître les retombées économiques sur les territoires.

La mission propose de remplacer le système actuel par la fixation d'une obligation d'ouverture annuelle globale, commune aux trois dispositifs fiscaux, dont les propriétaires pourraient s'acquitter au moyen de différentes options, prenant en compte les diverses activités proposées au public, au-delà de la visite traditionnelle « guichet ouvert », sans réservation.

La visite traditionnelle tend à s'essouffler. De nouvelles pratiques, influencées par le numérique, se développent. Les monuments, pour attirer ou fidéliser ces nouveaux publics, proposent des événements ludiques (visites en réalité virtuelle, Cluedo géant, « escape game »...), culturels (mise en scène et narration autour des anciens modes de vie), ou des ateliers éducatifs pour les plus jeunes.

Les activités culturelles (concerts, théâtre, cinéma...) et les événements (fête des plantes, chasse aux œufs, dégustations culinaires...) renforcent le rayonnement économique et touristique des territoires. Leur prise en compte (en y incluant les temps de montage et de démontage), actuellement réservée au seul dispositif de l'exonération de DMTG, pourrait être étendue aux deux autres dispositifs fiscaux (IR et mécénat).

Les activités éducatives, notamment les visites scolaires, pourraient être développées et mieux prises en compte en assouplissant les contraintes qui leur sont imposées : le seuil de 20 participants s'adapte mal à la configuration architecturale de certains espaces ; par ailleurs, la convention préalable actuellement exigée pourrait être remplacée par une attestation post-visite signée par l'enseignant.

Les visites de groupes sur rendez-vous sont adaptées à certains publics (personnes âgées ou en situation de handicap). Il est proposé de les prendre en compte au titre des obligations d'ouverture.. Les visites individuelles sur réservation seraient prises en compte au titre des obligations hors visites d'été, sous réserve qu'elles figurent dans un calendrier prévisionnel des journées ou plages horaires dédiées à ces visites.

Enfin, les activités commerciales (restaurant, librairie, espaces d'activités physiques et sportives...) méritent d'être encouragées si l'on considère d'une part, que le développement des recettes contribue à rendre viable le modèle économique de détention du monument et renforce, de ce fait, sa soutenabilité et sa pérennité ; d'autre part, que l'usage commercial du monument n'est pas, par principe, contradictoire avec la visite traditionnelle, dès lors que ces activités permettent un accès significatif aux parties protégées du monument.

Il est proposé de prendre en compte ces activités commerciales, dans certaines limites toutefois, afin de ne pas encourager la privatisation totale des monuments.

Recommandation 6 : simplifier, moderniser et harmoniser les conditions d'ouverture au public pour les trois dispositifs fiscaux de l'impôt sur le revenu, de l'exonération des droits de mutation à titre gratuit et du mécénat.

⁵⁵ La proposition de loi, adoptée en première lecture par le Sénat le 23 octobre 2019 et amendée par l'Assemblée nationale le 30 janvier 2020, prévoit que le label de la Fondation serait désormais accessible aux immeubles visibles de la voie publique « ou que le propriétaire s'engage à rendre accessibles au public ».

Rapport

Le nouveau système préconisé par la mission, commun aux trois dispositifs fiscaux (IR, mécénat et exonération des DMTG), s'articulerait autour des principes suivants :

1. Nombre de jours d'ouverture obligatoires

Annualisation de l'obligation d'ouverture, fixée à 50 jours par an, dont au moins 25 jours d'ouverture à la visite libre, sans nécessité de réservation, du 1^{er} juillet au 30 septembre, les 25 autres jours pouvant être ouverts sur l'ensemble de l'année, y compris en été, selon différentes modalités (visite libre sans réservation, visite sur réservation individuelle et de groupe, activités éducatives, culturelles et commerciales, cf. ci-dessous).

Le calendrier de l'ensemble de ces jours d'ouverture sera notifié au mois de janvier.

2. Amplitude horaire

Actuellement, pour être considéré comme effectif, un jour d'ouverture doit comprendre au minimum 6 heures.

Le nouveau système offrirait aux propriétaires deux possibilités de décompte des heures :

- ◆ soit 6 heures par jour, librement réparties sur la journée ;
- ◆ soit, pour offrir davantage de flexibilité, un décompte par plages de 3 heures consécutives. Une ouverture de 3 heures durant deux journées distinctes équivaut à un jour d'ouverture. Les heures d'ouverture au-delà de 6 heures par jour ne sont pas décomptées et ne peuvent être reportées.

3. Modalités d'ouverture

Outre la visite libre sans réservation, l'ouverture pourra consister en toute forme d'activité, à l'exclusion des privatisations (mariages, séminaires...), dès lors qu'elle donne un accès significatif aux parties protégées du monument et font l'objet de la déclaration prévisionnelle annuelle.

Exemples d'activités prises en compte au titre de l'obligation d'ouverture (liste non exhaustive) :

- ◆ visites individuelles, avec ou sans réservation ;
- ◆ visites de groupe, avec ou sans réservation ;
- ◆ visites éducatives ;
- ◆ spectacles, activités culturelles et événements ouverts au public (chasse aux œufs, ateliers jeunes, activités ludiques...) : prises en compte à hauteur de 1 jour par spectacle et par événement ou pour leur durée s'ils excèdent un jour (festivals), plus 2 jours pour les manifestations nécessitant le montage et le démontage d'installations ;
- ◆ activités commerciales : prises en compte dans la limite de 10 jours par an.

Le calendrier des ouvertures pourrait être modifié en cours d'année, sous réserve de respecter les obligations d'ouverture et de notifier le nouveau calendrier dans les mêmes formes qu'en début d'année.

Ce nouveau système, résumé dans le tableau ci-dessous, serait « gagnant-gagnant » pour l'ensemble des acteurs : il apporterait au public des monuments 10 jours supplémentaires d'ouverture par an, par rapport à l'option actuelle des 40 jours des dispositifs de l'IR et du mécénat ; il ouvrirait aux propriétaires la possibilité d'élargir leur offre pour mieux répondre aux attentes de leurs publics ; il favoriserait une dynamique de valorisation du patrimoine qui renforcerait l'attractivité des territoires.

Rapport

Obligation d'ouverture	50 jours par an	
Périodes d'ouverture	25 jours en visite libre sans réservation, du 1 ^{er} juillet au 30 septembre	25 jours, autres que ceux dédiés aux visites libres sans réservation, répartis au choix du propriétaire, sur tous les autres jours de l'année. Pour ces 25 jours, pourra être décomptée toute forme d'activité ouverte au public (sans privatisation) donnant un accès significatif aux parties protégées du monument.
Amplitude horaire	2 options : - soit 6 heures par jour, librement réparties sur la journée ; - soit décompte par plages de 3 heures consécutives, 2 plages de 3 heures valant alors une journée.	

3.2.1.3. *Sécuriser la question de la durée d'ouverture exigée pour l'application du régime de déduction des charges foncières*

Autant les textes précisent sans ambiguïté la façon dont l'obligation d'ouverture s'inscrit dans la durée pour les propriétaires privés bénéficiaires du dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit (jusqu'au décès du propriétaire) ou de celui d'accès au mécénat (10 ans à compter de la fin des travaux ayant bénéficié des dons), autant ils ne fixent explicitement aucune durée d'engagement s'agissant du dispositif de déduction des charges foncières.

S'appuyant sur le fait qu'aux termes de l'article 17 ter de l'annexe annexe 4 du CGI, sont réputés ouverts les immeubles que le public est admis à visiter, selon la formule choisie, 40 ou 50 jours "par an", les associations de propriétaires de monuments font l'analyse que l'application *pendant une année* de ce quota annuel de 40/50 jours solde l'obligation d'ouverture du propriétaire, ce que le texte ne dit pas.

Cette question est peu explicitée. Cela peut tenir à plusieurs facteurs : le fait que, contrairement aux deux autres régimes fiscaux étudiés, aucune convention avec la DRAC ou avec l'administration fiscale ne soit requise ; le fait que les DIRECCTE aient été chargées d'enregistrer les déclarations d'intention d'ouverture des propriétaires privés (jusqu'à une date récente) et non d'en vérifier l'application ; le fait, enfin, que l'inclusion des charges de gestion quotidienne du monument (gardiennage, par exemple) dans les charges déductibles au sens de l'article 156 bis du CGI, semble amener dans la plupart des cas les propriétaires à s'installer dans une continuité, à la fois de déduction fiscale et d'ouverture de leur monuments au public, d'une année sur l'autre.

La mission n'a pas eu connaissance de contentieux à ce sujet. Il lui semble cependant qu'une réflexion pourrait être engagée afin de sécuriser les propriétaires dans la mise en œuvre du dispositif.

3.2.2. Revoir et simplifier la déclaration d'ouverture et la rapprocher des obligations d'information du public

3.2.2.1. Une double obligation de déclaration et d'information commune aux trois régimes fiscaux avec toutefois quelques différences

Le propriétaire d'un monument historique n'est nullement obligé de rendre son bien accessible au public, ni, s'il décide de l'ouvrir au public, d'en faire la publicité.

En revanche, dès lors qu'il bénéficie d'un des trois régimes fiscaux analysés dans le présent rapport, pour celles de leurs dispositions qui sont liées à l'ouverture au public, le propriétaire doit répondre à deux obligations distinctes : celle de déclarer auprès de l'administration les conditions de cette ouverture et celle d'en assurer une diffusion suffisante pour qu'on puisse considérer que le public est effectivement informé.

C'est l'article 17 quater de l'annexe 4 du CGI qui, s'agissant du régime de déduction des charges foncières, définit cette double obligation : "le propriétaire est tenu de déclarer, avant le 1^{er} février de chaque année ⁵⁶, les conditions d'ouverture de son immeuble au délégué régional du tourisme ⁵⁷". Il doit joindre à cette déclaration la copie des éventuelles conventions qu'il a conclues pour la visite de groupes scolaires ou assimilés. C'est le même article qui lui impose parallèlement d'assurer à ces conditions d'ouverture "la diffusion au public par tous moyens appropriés".

À cela s'ajoute (article 17 quinquies) le fait que "le récépissé de la déclaration mentionnée à l'article 17 quater est joint à la déclaration des revenus de l'année considérée".

Les mêmes obligations s'imposent à un propriétaire de monument bénéficiant du régime fiscal sur le mécénat, le décret n° 2008-195 du 27 février 2008 renvoyant explicitement à la procédure de publicité de l'article 17 quater applicable au régime foncier, en ajoutant que le propriétaire doit également dans ce cas de figure fournir copie de la déclaration à la structure agréée qui a constitué à son profit le dossier de mécénat.

S'agissant du dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit, une obligation déclarative et informative du même ordre est prévue par le décret n° 2003-1238 du 17 décembre 2003, sensiblement alourdie cependant puisque la déclaration doit dans ce cas être adressée non seulement aux services du tourisme, mais à la DRAC et aux services fiscaux (article 5) et que le repreneur a l'obligation, dans les deux mois suivant la signature de la convention avec l'État, de faire apposer à l'entrée de son monument "une plaque visible de la voie publique signalant la protection au titre des monuments historiques et précisant les jours et heures d'ouverture, conformément à un modèle approuvé par le ministre de la culture" (article 7).

3.2.2.2. Un dispositif qui a atteint ses limites

Les limites du dispositif tiennent tant à la lourdeur administrative qu'à la réalité du suivi opéré. Elles ont amené des interrogations croissantes sur le bien-fondé de ces procédures.

Sur le plan administratif, la déclaration d'ouverture mobilise deux voire trois services déconcentrés de l'État (tourisme, culture, finances), soit simultanément (envois parallèles), soit successivement (jonction à la déclaration de revenus du récépissé tourisme).

⁵⁶ On note que le non-respect de la date déclarative du 1^{er} février n'a pas été considéré par le juge comme annulant le bénéfice des dispositifs fiscaux, dès lors que le propriétaire peut justifier de la réalité de l'ouverture en cours d'exercice ou a posteriori. En revanche, la non-information effective ou suffisante du public est, selon une jurisprudence constante, un facteur d'annulation des aides fiscales.

⁵⁷ Les DRT sont devenues DIRECCTE depuis la rédaction de cet article, qui date de 2008.

Par ailleurs, l'administration du tourisme a constamment rappelé que la fourniture d'un récépissé ne valait en aucun cas validation des horaires annoncés, les DIRECCTE n'ayant pas les moyens de procéder à une vérification significative sur place, ni même sur Internet, de la réalité des jours et heures d'ouverture. Au mieux se borne-t-elle le cas échéant à signaler au déclarant une éventuelle contradiction entre les plages d'ouverture annoncées dans la déclaration et les obligations quantitatives posées par les textes. Il semble que le niveau de suivi ait été différent d'une DIRECCTE à l'autre, en termes de vérification comme de contacts éventuels avec les propriétaires en cas de doute⁵⁸.

Une autre limite du dispositif actuel tient au suivi opéré sur un plan global. La DGE a lancé en 2017 un travail national de recensement complet des déclarations d'ouverture en demandant à chaque DIRECCTE et pour chaque monument concerné quelques informations de base (nom du monument, commune, classé/inscrit/agréé, nombre de jours d'ouverture, entrée gratuite/payante, autres services marchands proposés).

Le résultat fait état de 1 522 déclarations d'ouverture (1 519 pour la France métropolitaine): ce chiffre est donc en théorie celui des monuments ouverts au public et bénéficiant d'un des trois régimes fiscaux. Mais ce recensement souffre probablement d'approximations.

Par ailleurs, il est difficile de mesurer la part des propriétaires listés qui ont fourni une déclaration à l'administration non par obligation fiscale effective sur l'année considérée, mais par habitude. Symétriquement, et sans qu'on puisse non plus le mesurer, ce chiffre de 1 522 exclut les propriétaires dont le monument est ouvert et qui n'en informent pas l'administration, soit qu'ils ne sollicitent pas d'aide fiscale, soit qu'ils sollicitent celles des aides fiscales qui n'imposent pas l'ouverture, soit qu'ils n'obéissent pas à leur obligation légale de déclaration.

3.2.2.3. Un nouveau dispositif rendu nécessaire par l'abandon, par l'État, de la compétence en matière de développement touristique des territoires

Quelles qu'en soient les limites, le dispositif de déclaration a été de toute façon radicalement remis en cause par la circulaire du 12 juin 2019 relative à la mise en œuvre de la réforme de l'organisation territoriale de l'État, laquelle a posé que *"les compétences relatives au tourisme, à l'artisanat - sauf en Corse et dans les outre-mer - au développement économique des territoires, sont de la compétence des régions et l'État, qui n'exerce d'ores et déjà plus que des missions résiduelles en la matière, cessera d'intervenir dans ces domaines"*.

Cette décision est intervenue alors que dans les mois qui l'ont précédée, la DGE s'était attachée, sur la base du sondage de 2017, à homogénéiser la procédure d'instruction et à initier une démarche de dématérialisation de celle-ci.

L'abandon de la compétence en matière de développement touristique des territoires s'est traduit par la suppression des postes de chargés de mission tourisme qui assuraient la collecte des déclarations d'ouverture et la délivrance des récépissés à joindre à la déclaration fiscale.

De par la relative soudaineté de cet abandon de compétence, un nouveau dispositif n'a pu se mettre en place dans la perspective d'être opérationnel au 1^{er} février 2020, date limite d'envoi des déclarations de l'année. Faute de réponse tranchée des administrations, La Demeure historique a pris l'initiative d'envoyer à ses quelque 3 000 adhérents une recommandation pour l'année 2020 : l'envoi par les propriétaires par recommandé avec accusé de réception de leurs déclarations à la DIRECCTE, en conservant l'accusé de réception comme preuve de la

⁵⁸ Un texte d'instruction de la DGE datant du 1^{er} septembre 2016 indique ainsi que *"les DIRECCTE n'ont aucune autorité pour effectuer des contrôles sur place et donc ne sont absolument pas obligés d'y procéder, cependant il appartient à chacun de se rendre s'il le désire sur les lieux pour vérifier que les conditions déclarées sont bien respectées"*.

Rapport

déclaration en cas de contrôle fiscal. Cette disposition transitoire a été validée par la Direction générale des patrimoines et par la Direction générale des entreprises.

Quant à une solution à long terme, des discussions ont été entamées à l'été 2019 entre les services de Bercy (DGFIP, DGE, SJF), ceux de la culture (DGP, Secrétariat général) et les deux principales associations de propriétaires de monuments ouverts au public (La Demeure historique, Vieilles maisons françaises) et se sont prolongées sur le reste de l'année.

A travers ces échanges, la DGE a fait valoir que l'abandon de la compétence tourisme au niveau déconcentré ne pouvait qu'aller de pair avec l'abandon du suivi général du dispositif à son niveau.

La DGP a fait valoir en retour que les DRAC n'étaient pas en capacité de reprendre la gestion du dispositif dans un contexte de tension des effectifs et de simplification des procédures administratives, sauf transfert des emplois concernés.

Compte tenu du fait qu'aujourd'hui le propriétaire reçoit de la DIRECCTE un récépissé qu'il envoie ensuite à la DRFIP, la DGP a ouvert dans un premier temps la piste d'une transmission directe des propriétaires à la DRFIP via impots.gouv.fr. La DGFIP (Service juridique de la fiscalité) a fait cependant valoir que la création d'une rubrique spéciale "monuments ouverts au public" dans les formulaires de déclarations fiscales en ligne serait contraire au principe selon lequel ces déclarations, sauf à devenir ingérables, doivent se concentrer sur des informations étroitement liées à la matière fiscale.

Un courrier du ministre de la culture (à la signature du chef du Service du patrimoine) au ministre de l'économie et des finances ainsi qu'au ministre de l'action et des comptes publics, en date du 10 septembre, a exploré une autre piste en proposant :

- ◆ la suppression du régime de déclaration préalable auprès de l'administration ;
- ◆ le maintien d'une déclaration obligatoire pour les propriétaires, mais "sur un site Internet de leur choix" ;
- ◆ la conservation par les propriétaires "des récépissés ou attestations de mise sur Internet".

En réponse, la DGFIP a rappelé que, compte tenu du caractère particulièrement dérogatoire des avantages fiscaux concernés, il était essentiel de maintenir une déclaration préalable auprès de l'administration, ne serait-ce que pour que les bénéficiaires "se réinterrogent chaque année sur le respect des obligations". Ce service ne rejette pas pour autant le principe d'une dématérialisation de l'obligation déclarative, avec un récépissé électronique, en jugeant cependant important qu'un tel portail internet soit, pour des raisons juridiques et de confidentialité, géré par l'État, et en rappelant que l'absence d'accès à internet de certains contribuables justifie en tout état de cause le maintien d'une procédure papier résiduelle.

Parallèlement, la DGP a sondé La Demeure historique sur l'hypothèse d'en faire le point d'entrée des déclarations dématérialisées, y compris pour la délivrance d'un récépissé pouvant être joint à la déclaration fiscale.

Par courrier en date du 25 juillet le président de La Demeure historique, Olivier de Lorgeril, tout en regrettant la disparition de la compétence tourisme au niveau déconcentré et le fait que le ministère de la culture ne semble pas envisager de prendre le relai, s'est positionné sur la perspective d'un site Internet créé et géré "en marque blanche" et rassemblant les informations tant sur les visites traditionnelles que sur les "animations à caractère culturel ou éducatif", tout en soulignant :

- ◆ l'importance que ce site soit unique, tant pour l'État (capacité de contrôle) et les propriétaires (simplicité d'interlocuteur) que pour le grand public (centralisation des informations, avec perspectives d'usage touristique) ;
- ◆ la nécessité d'une modération de ce site afin de réserver aux seuls propriétaires-gestionnaires la possibilité d'y placer de l'information ;

- ♦ le coût de mise en place d'un tel site, qu'elle évalue autour de 5 000 euros pour sa création puis de 1 000 euros par an en fonctionnement pour la mise à jour et la modération, coût pour lequel La Demeure historique solliciterait un soutien du ministère de la culture.

3.2.2.4. Les propositions de la mission : un dispositif dématérialisé qui sécurise les déclarations tout en élargissant les perspectives d'information du public et de traitement sur le fond des informations recueillies

Au vu de ces échanges de vue et des enjeux en présence, la mission fait les analyses et propositions suivantes.

- ♦ Compte tenu des contraintes de gestion pour l'administration et de la quasi-absence de vérification de sa part, la suppression de la déclaration d'ouverture pourrait se concevoir.
- ♦ La mission préconise cependant de maintenir une procédure de déclaration simplifiée, qu'elle juge utile pour :
 - sécuriser, par la délivrance d'un récépissé, les relations ou les contentieux avec l'administration fiscale ;
 - rappeler auprès des propriétaires l'équilibre d'ensemble avantages/contraintes des dispositifs fiscaux en jeu ;
 - les amener à formaliser annuellement et éventuellement à actualiser un schéma d'ouverture ;
 - ouvrir des perspectives d'observation du phénomène d'ouverture des monuments au public.
- ♦ La dématérialisation de la procédure est la piste de simplification la plus convaincante. Elle s'inscrit dans une évolution irréversible des procédures administratives déclaratives et ne semble d'ailleurs pas rencontrer d'opposition de la part des services rencontrés. À cet égard, le maintien d'un envoi aux services fiscaux d'un récépissé papier alors que les déclarations fiscales dématérialisées se généralisent, est difficilement tenable en pratique.
- ♦ Il s'agirait nécessairement d'un portail unique, auquel pourraient accéder toutes les administrations actuellement destinataires en direct ou en copie des déclarations papier.
- ♦ En conséquence, l'obligation spécifique de joindre à la déclaration de revenus le récépissé à l'administration fiscale, devrait être levée pour les propriétaires qui auront fait une déclaration d'ouverture sur le site dédié.
- ♦ La question des propriétaires, notamment âgés, qui ne pratiquent pas les outils numériques ou les pratiquent peu ou mal, ne peut pas être négligée sauf à créer un problème d'inégalité entre citoyens⁵⁹, et un système papier optionnel doit être maintenu. Le dispositif préconisé par La Demeure historique pour 2020, à savoir l'envoi à la DIRECCTE avec accusé de réception, pourrait être prolongé sans provoquer pour les services d'autre charge de gestion que de classer physiquement ces déclarations là où elles l'ont été les années antérieures. On peut aussi imaginer que ce dispositif transitoire soit limité dans le temps, la date butoir devant alors être signifiée aux propriétaires.

⁵⁹ La question des "zones blanches" n'apparaît pas, en revanche, constituer un réel problème, sauf pour un propriétaire physiquement immobilisé et dans l'incapacité de se rendre (une fois dans l'année) dans un lieu offrant l'accès à Internet.

Rapport

- ◆ Un rapprochement significatif peut et doit être opéré à cette occasion entre l'obligation déclarative auprès de l'administration et l'obligation d'information auprès du public, cette dernière restant indispensable pour donner corps à la notion même d'ouverture au public prévue par la loi, en précisant notamment la date de mise à jour des informations sur la visite.
- ◆ Ce rapprochement plaide pour un site unique mais à deux volets, l'un suffisamment confidentiel et sécurisé pour permettre la délivrance d'un récépissé, l'autre suffisamment pourvu de rubriques d'informations et suffisamment attractif dans sa forme pour informer utilement le public.
- ◆ Les coûts de fabrication, de gestion et de maintenance d'un tel site devraient pouvoir être contenus dans des limites raisonnables.
- ◆ Compte tenu des enjeux en termes de collecte de données administratives, d'accompagnement de dispositifs fiscaux et de confidentialité des informations, il pourrait paraître logique que ce site dédié soit créé et géré par un service de l'État.
- ◆ Compte tenu des enjeux en termes de liens entre culture, tourisme et développement des territoires, en termes de visibilité auprès du grand public de la problématique d'ouverture du patrimoine et en termes de perspectives de traitements de données en ce sens, il est surprenant que le ministère de la culture ne semble pas souhaiter administrer ce site dédié ⁶⁰, ce que DGP a indiqué à la mission.
- ◆ S'il s'avère que le ministère de la culture ne souhaite pas prendre ce site en charge, la mission considère comme envisageable qu'il soit confié par convention à une structure extérieure. Elle insiste toutefois sur la nécessité, dans cette hypothèse :
 - d'être particulièrement attentif à la préservation de la confidentialité et du secret fiscal,
 - d'organiser un appel à concurrence pour la conception et l'attribution du site,
 - d'assortir la convention de dispositions sur la richesse et le traitement qualitatif des données recueillies.
- ◆ Un décret devra être pris à la fois pour formaliser ces nouvelles modalités de déclaration et pour unifier intégralement les trois régimes fiscaux en la matière. A cet égard, la question se pose soit de la suppression, soit de la généralisation aux deux autres régimes, de l'obligation d'apposer une "plaque visible de la voie publique" signalant la protection du monument et précisant les jours et heures d'ouverture, telle que prévue par le dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit.

Recommandation 7 : mettre en place un dispositif dématérialisé qui sécurise les déclarations annuelles d'ouverture, tout en élargissant les perspectives d'information du public et de traitement sur le fond des informations recueillies.

⁶⁰ Ce site pourrait être géré soit par la Direction générale des patrimoines soit par les services responsables de l'offre numérique au secrétariat général et, sur le site du ministère de la culture tel qu'il est aujourd'hui en ligne, deux portails paraîtraient pouvoir accueillir une rubrique "monuments historiques ouverts au public" : le portail "Monuments historiques & Sites patrimoniaux remarquables" et le portail "Culture et territoires".

3.3. Parallèlement à la modernisation du dispositif, il apparaît nécessaire de lever certains obstacles

3.3.1. Revoir la durée de l'engagement d'ouverture prévu par le dispositif d'exonération des DMTG et préciser le délai d'instruction des demandes d'exonération

3.3.1.1. Revoir la durée de l'engagement d'ouverture

La pertinence de principe du dispositif d'exonération des DMTG (faciliter la transmission du patrimoine pour éviter son morcellement et sa fermeture au public) est admise par l'ensemble des interlocuteurs de la mission.

Le dispositif de l'article 795 A du CGI prévoit la signature, par le repreneur, d'une convention avec l'État précisant notamment les conditions d'entretien des biens meubles et immeubles exonérés⁶¹ et les modalités d'accès du public à ces biens⁶².

La durée indéterminée de la convention constitue un frein et nuit à son efficacité. Ainsi, nonobstant son caractère fortement dérogoire au regard des règles fiscales s'appliquant à l'immobilier, force est de constater que ce dispositif est très peu utilisé.

Si le fait que les conditions d'entretien soient fixées pour une durée indéterminée ne semble pas soulever d'inconvénient, la durée de l'engagement d'ouverture au public s'avère, en revanche, très dissuasive : ainsi, un héritier unique ayant signé la convention s'engage à faire visiter son bien jusqu'à la fin de sa vie ; tout au plus peut-il, s'il perd son emploi ou est atteint d'une maladie grave ou d'une infirmité, se limiter, durant les trois années suivant l'événement, après accord des ministres de l'économie et de la culture, à l'accueil des visiteurs sur rendez-vous pendant l'été⁶³.

Cette contrainte apparaît disproportionnée.

Observons que d'autres dispositifs fiscaux, permettant de bénéficier d'un abattement ou d'une exonération des droits de succession, sont assortis de durées limitées : engagement de 30 ans pour les bois et forêts ; engagement collectif de 2 ans, puis personnel de 4 ans, pour le pacte Dutreil (article 787 B du CGI) destiné à favoriser la transmission des entreprises familiales et la pérennité des emplois qui s'y attachent.

Si la réforme d'ensemble du dispositif prévu par l'article 795 A est hors du périmètre de la mission, la fixation d'une durée limitée pour l'obligation de visite relève, en revanche, de son champ.

Elle pourrait s'opérer par voie réglementaire, dans la mesure où l'article 795 A prévoit que la convention doit fixer notamment les modalités d'accès du public, mais n'impose pas que cet accès ait lieu pendant un nombre indéterminé d'années.

La mission préconise de fixer à 15 ans la durée d'engagement d'ouverture au public, dans le cadre de l'article 795 A, en l'homogénéisant ainsi avec la durée de détention des monuments historiques imposée pour bénéficier de la déduction des charges foncières (article 156 du CGI).

Recommandation 8 : fixer à 15 ans la durée d'engagement d'ouverture au public, dans le cadre du dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit de l'article 795 A du CGI.

⁶¹ Article 6 de la convention type annexée au décret n° 2003-1238 du 17 décembre 2003.

⁶² Articles 2 et 5 du décret.

⁶³ Article 4 du décret.

3.3.1.2. Préciser les délais d'instruction des demandes d'exonération

Les délais d'instruction des demandes d'exonération sont extrêmement longs.

Ainsi, fin 2019, à côté des 92 conventions en vigueur, 64 projets de conventions étaient en attente d'avis de la DGFIP, dont 34 étaient antérieurs à l'année 2016. Cette situation contraint les héritiers à laisser des successions ouvertes pendant plusieurs années, en retardant tant leur mise en valeur que l'encaissement des droits par le Trésor si la demande d'exonération est finalement refusée.

Cela a conduit le législateur à aménager la procédure, lors de la loi de finances pour 2019⁶⁴, en remplaçant la signature du ministre chargé du budget, auparavant cosignataire de la convention d'exonération avec le ministre de la culture, par un avis conforme.

Par ailleurs, la délivrance de l'avis du ministre du budget a été déconcentrée et confiée aux directions régionales ou départementales des finances publiques.

Ces nouvelles modalités simplifient la procédure d'instruction. Il est cependant probable que les délais d'instruction demeurent très longs.

À cet égard, la note de service du chef du Service juridique de la fiscalité de la DGFIP n'est guère rassurante, quand elle rappelle qu'aucun délai n'étant prévu par le CGI pour la demande de convention de l'article 795 A, celle-ci s'assimile à un agrément fiscal, qui relève des dispositions de l'article L. 231-4 du code des relations entre le public et l'administration⁶⁵ (CRPA) ; que « par conséquent, en l'absence de réponse de l'administration, la demande de convention ou d'adhésion à une convention existante induit en principe un refus tacite ⁶⁶ ».

L'instruction de la DGFIP préconise, dans l'hypothèse où il ne pourra être répondu à la demande de convention ou d'adhésion à une convention existante dans le délai de deux mois précité, « d'adresser, avant l'expiration de ce délai, un courrier informant les intéressés que leur demande est en cours de traitement, celui-ci pouvant par ailleurs inclure une demande de renseignements complémentaires utiles à l'instruction du dossier ».

Il est à craindre que le nouveau dispositif d'instruction des demandes ne se traduise par l'envoi systématique aux contribuables de lettres d'attente, sans pour autant réduire les délais de réponse ou, plus dommageable encore pour les administrés, que certains dossiers recevables sur le fond fassent l'objet d'un refus tacite faute, malgré l'instruction donnée aux services, d'un courrier d'attente dans les délais.

La mission préconise donc de fixer un délai d'instruction des demandes d'exonération des DMTG. Elle estime que ce délai doit être suffisamment long pour permettre qu'aient lieu les échanges nécessaires à l'élaboration des conventions. C'est pourquoi elle propose de fixer ce délai à un an et de considérer que le silence gardé par l'administration, passé ce délai, vaut accord.

Recommandation 9 : fixer à un an le délai maximum d'instruction des conventions de demandes d'exonération des droits de mutation à titre gratuit et instituer un principe d'acceptation tacite à l'issue de ce délai.

⁶⁴ Article 120 de la loi n°2018-1317 du décembre 2018 de finances pour 2019.

⁶⁵ Dispositions qui prévoient que « par dérogation à l'article L. 231-1, le silence gardé par l'administration pendant deux mois vaut décision de rejet [...] 3° Si la demande présente un caractère financier sauf, en matière de sécurité sociale, dans les cas prévus par décret ».

⁶⁶ Note de service du Directeur général des finances publiques du 23 décembre 2019.

3.3.2. Simplifier les formalités liées au recrutement des personnels

L'obligation de visite implique dans certains cas celle de recruter du personnel à cette fin. Si ce n'est pas une difficulté pour les MH gérés via une société commerciale, la mission a constaté que cela représentait souvent un obstacle pour des propriétaires résidents ou pour des monuments peu visités, à moins qu'ils ne soient adossés à une autre activité du propriétaire, forestière par exemple. Des solutions existent, mais elles varient selon la situation des propriétaires ou selon la région. Le Sénat avait adopté fin 2010 lors de l'examen de la future Loi du 17 mai 2011 de simplification et d'amélioration de la qualité du droit, un amendement élargissant le bénéfice du Chèque emploi service universel (CESU) aux emplois dans les monuments dès lors qu'ils sont ouverts à la visite, amendement qui n'avait pas prospéré en deuxième lecture par l'Assemblée Nationale.

L'instauration de la retenue à la source ayant créé de nouvelles sujétions pour les employeurs, la mission estime que, dans un souci de simplification, le recours au CESU devrait être ouvert aux propriétaires qui font visiter afin de contribuer à la mise en place d'un cadre incitatif au développement des activités visant à valoriser le patrimoine, particulièrement en zone rurale. Cette faculté pourrait être assortie d'un plafond annuel.

Recommandation 10 : étendre la possibilité de recruter, dans des limites à définir, des collaborateurs sous le régime CESU pour l'organisation de l'accueil et des visites.

3.3.3. Lorsqu'un monument est ouvert gratuitement aux visiteurs, ouvrir la possibilité de déduire les charges foncières liées à ces visites

Lorsqu'un monument est ouvert gratuitement au public, et donc ne produit pas de recettes, le dispositif actuel permettant de déduire à 100 % sur le revenu global les charges énumérées au 1° du I de l'article 31 du CGI, s'applique aux frais de gérance ou à la rémunération des gardes et concierges affectés au monument, mais pas aux charges afférentes à la visite proprement dite.

Au contraire, si l'immeuble est ouvert avec perception d'un droit d'entrée, les charges susceptibles de générer le déficit foncier intègrent les charges de visite, c'est-à-dire la rémunération du ou des personnels chargés de percevoir les droits d'entrée et de guider les visiteurs, les primes d'assurance, les frais de promotion et de publicité (dépliants, achat d'espaces publicitaires, contacts avec les agences de voyages, rémunérations versées à un salarié affecté à la promotion, etc.) ou encore les dépenses d'acquisition du matériel informatique de gestion de la billetterie.

La question d'une extension aux monuments gratuits du régime de déduction des frais de visite mérite d'être posée.

Outre le fait que l'existence de recettes d'entrées limite la déduction au seul déficit foncier généré et peut être économe de la dépense fiscale, tout en générant de la TVA, la dichotomie actuelle plus favorable aux monuments payants peut avoir pour effet d'inciter le propriétaire à s'engager dans une logique de valorisation économique de son patrimoine. Elle privilégie à ce titre des conditions de visite professionnelles, rémunérées en tant que telles par le prix demandé aux visiteurs à l'entrée.

L'argument se retourne cependant. L'absence de toute possibilité de déduire les charges de visite, et notamment la rémunération de guides-conférenciers, peut installer le propriétaire d'un monument gratuit dans une pratique artisanale d'accueil du public et le dissuader de se donner les moyens d'une qualification progressive de l'offre faite aux visiteurs. Par ailleurs, en termes de démocratisation de la culture, il y a un paradoxe à ce que les visites payantes soient moins taxées que les visites gratuites.

Au vu de ces considérations, la mission préconise une unification des deux régimes, ce qui aurait en outre pour effet de simplifier les cas de figure dans la complexité du système actuel. La seule différence resterait la déduction des charges de visite sur les revenus fonciers en cas de visites payantes, et sur le revenu global dans le cas contraire.

Recommandation 11 : étendre aux monuments ouverts gratuitement la possibilité de déduire les charges directement liées à la visite, dans les mêmes conditions que pour les monuments produisant des recettes.

3.3.4. Actualiser les valeurs locatives

La loi de finances pour 2020 a réformé la fixation de la valeur locative applicable aux « locaux d'habitation à caractéristiques exceptionnelles ». Leur valeur locative, sur lesquelles sont basées les taxes locales, sera fixée à partir de 2026 à 8 % de la valeur vénale, ce qui n'est pas sans inquiéter certains propriétaires. Ce taux, qui paraît effectivement très élevé compte tenu de ce que peut être l'économie d'un monument historique, est toutefois susceptible d'être modifié par le Parlement, auquel un rapport sera remis en 2024 en vue d'en débattre. La mission observe qu'un MH est un bien immobilier très particulier et recommande que l'évaluation de la valeur locative tienne compte de la volonté de protéger un patrimoine dont la détention et l'exploitation doivent être économiquement soutenables.

3.4. Pour assumer pleinement le rôle essentiel des propriétaires privés dans la préservation du patrimoine national et dans le développement des territoires notamment sur le plan touristique, une réflexion plus large sur un statut d'entrepreneur patrimonial serait utile.

Le dispositif mis en place en France, notamment mais pas seulement à travers la fiscalité, répond au double souci de préserver un patrimoine exceptionnel et d'en promouvoir l'ouverture dans un but éducatif, culturel et économique. Les moyens budgétaires et fiscaux mis en œuvre à cette double fin sont significatifs mais aujourd'hui insuffisants.

3.4.1. Un modèle économique fragile

Pour la conservation du patrimoine, la propriété privée demeure une option incontournable. Outre que les collectivités publiques n'ont souvent pas les moyens d'entretenir leur propre patrimoine monumental, voire s'en défont, le propriétaire privé joue un rôle irremplaçable dans sa conservation dans la mesure où il se passionne souvent pour son monument, y assure une présence vigilante et ne compte pas ses heures pour l'entretenir ou le valoriser. Il y est aidé par le soutien financier de l'État et, parfois, de collectivités territoriales. Mais, très souvent, cet engagement ne suffit pas à la stricte conservation d'un patrimoine qui a par définition vieilli et que seul un engagement à fonds perdus permet de préserver. La mission a rencontré nombre de propriétaires profondément désireux de transmettre un bien en aussi bon état que possible, mais sur la base d'un modèle économique insoutenable dans la durée. Telle propriétaire a vendu un appartement pour payer sa quote-part de la restauration des toitures des tours, tel autre entretient le parc qu'il fait visiter et l'orangerie qu'il loue pour des mariages pour un résultat négatif de 100 000 euros par an. Un autre rembourse le prêt avec lequel il a acheté son hôtel particulier en travaillant 80 heures par semaine avec son épouse et un de leurs enfants qui se partagent quatre SMIC à trois. Un autre enfin ne paye les travaux et l'entretien de ses deux châteaux qu'en y affectant les loyers de plusieurs maisons. Beaucoup vivent petitement dans un commun.

Insoutenable économiquement, ce modèle l'est également sociologiquement, car la génération suivante n'est souvent pas prête à consentir de tels sacrifices, si tant est qu'elle en ait les moyens.

L'ouverture au public, qui n'est une obligation que dans certains cas, reste limitée. Quelque 1 500 monuments historiques privés sont ouverts au public. Plus de la moitié ouvrent le nombre de jours nécessaire pour bénéficier au maximum de la déduction fiscale ou à peine plus et perdent souvent de l'argent en faisant visiter. D'autres, moins nombreux, ouvrent plus que les minima légaux et y trouvent donc un avantage qui a aussi des retombées économiques locales.

Il faut se féliciter que les trois objectifs de politique publique que sont la conservation du patrimoine, le développement de l'offre culturelle par son ouverture au public et l'animation des territoires soient complémentaires et non contradictoires. Le château est souvent le seul atout économique de certaines communes qui ne comptent plus ni une entreprise autre qu'agricole ni un commerce, sans parler des services publics ou privés. Le développement du tourisme culturel ou patrimonial mérite à double titre d'être encouragé, parce qu'il est souvent une condition de la soutenabilité du monument concerné et parce qu'il est - parfois seul dans son environnement géographique - susceptible de créer de l'activité non délocalisable.

Les ministres compétents en matière de tourisme et le ministre de la Culture ont pris la mesure de cet enjeu en signant le 19 janvier 2018 une convention cadre relative au tourisme culturel. Elle prévoit notamment la nomination dans les DRAC et les DIRECCTE de référents « tourisme culturel » qui ne l'ont jamais été parce que les DIRECCTE ont perdu peu après leur compétence touristique et que les DRAC ne semblent pas informées de cette décision. Il reste à voir quel sera le devenir de cette initiative, qui traduit une prise de conscience de l'importance de la valorisation du patrimoine historique pour le développement de l'activité touristique, objectif à l'appui duquel la région Bretagne a, par exemple, mis en place une stratégie structurée.

Mais le patrimoine monumental est aujourd'hui confronté à une menace qui résulte de sa dégradation, de l'accroissement des coûts, des normes et des contraintes et du changement générationnel. Face à ce constat, la mission estime que sa sauvegarde et sa transmission ne peuvent résulter dans de nombreux cas que de la mise en place de modèles économiques soutenables susceptibles de lui donner un usage : « le meilleur moyen pour conserver un édifice, écrivait Viollet-le-Duc, c'est de lui trouver une destination ⁶⁷ ».

3.4.2. Du « châtelain » à l'entrepreneur du patrimoine

La mission s'est efforcée de dresser une typologie des propriétaires de monuments historiques qui font visiter leur bien, exercice forcément réducteur mais qui illustre assez clairement les situations rencontrées. Cette classification ne comporte pas les propriétaires très fortunés qui n'ont au demeurant pas besoin de faire visiter leur bien pour en alléger les charges.

Quatre profils se dégagent : le résident, l'artisan, le « startuper » et l'industriel.

Résident

Vit dans sa propriété toute l'année ou pendant les vacances. Détention directe ou via SCI familiale à l'IR. Fait visiter (parfois lui-même) par passion et / ou pour bénéficier des avantages fiscaux, en n'ouvrant que le nombre de jours nécessaire. Moins de 1 500 visiteurs par an. Exploitation déficitaire. Propriétaire rémunéré par son activité professionnelle. S'il n'est pas fortuné, a du mal à - ou ne peut pas - assurer sa quote-part des travaux de restauration. Avantage fiscal significatif seulement si les revenus sont par ailleurs importants. Objectif : transmettre un bien en aussi bon état que possible.

Artisan

Vit dans sa propriété. Fait visiter parce qu'il en a besoin. A besoin aussi des avantages fiscaux pour surnager. 10 000 à 20 000 visiteurs payants. S'efforce de trouver des revenus autres que la visite (hébergement, mariages, association culturelle, événements saisonniers) en s'impliquant directement dans ces tâches, souvent avec son conjoint, et sans être rémunéré. Ne peut subvenir qu'à l'entretien courant et ne peut financer sa quote-part des gros travaux que s'il y affecte une partie de son patrimoine ou de ses revenus fonciers. A du mal à lisser les travaux en raison de l'incertitude sur les revenus de la saison. Objectif : transmettre un bien en aussi bon état que possible.

«Startuper»

Vit dans sa propriété, éventuellement achetée avec un crédit consenti sur la base d'un business plan. Recherche avec inventivité toutes les occasions de valorisation de son patrimoine, la visite classique n'étant qu'une modalité. Structure juridique dans laquelle l'exploitation est confiée à une société à l'IS. Celle-ci permet de provisionner les travaux et de mieux les programmer. Plusieurs dizaines de milliers de visiteurs. Exploitation bénéficiaire ou ayant vocation à le devenir rapidement. Propriétaire rémunéré. Sinon, revente envisageable. Travaux financés sur bénéfices. Pas nécessairement intéressé par l'avantage fiscal majoré. Objectif : restaurer et vivre de son travail d'entrepreneur patrimonial. Certains «startuper» sont des néo-ruraux qui ont vendu leur appartement en ville pour vivre à la campagne en s'efforçant de valoriser une demeure qu'ils revendent parfois à perte après quelques années.

Industriel

Bien familial. Plusieurs centaines de milliers de visiteurs. Exploitation rentable qui permet de financer l'entretien courant et de rémunérer le travail du propriétaire. A accès au crédit bancaire. Peut financer et lisser les travaux. Peut optimiser les avantages fiscaux compte tenu du volume d'activité et de la possibilité de programmer les travaux. Objectif : restaurer, vivre de son activité d'entrepreneur patrimonial et transmettre.

⁶⁷ Viollet-le-Duc, « Restauration », in. *Dictionnaire raisonné de l'architecture française du XI^e au XVI^e siècle*.

Rapport

Ces situations sont illustrées par les réponses des 187 propriétaires membres de La Demeure historique qui ont répondu à l'invitation de cette dernière à un questionnaire préparé par la mission. Ils concernent 157 châteaux ou manoirs dont plus de la moitié situés dans une commune de moins de mille habitants. On y relève notamment que 90 % des répondants font visiter leur bien. Dans la très grande majorité des cas (157 sur 177), le propriétaire et/ou sa famille assurent seuls ou partiellement la visite. À quelques exceptions près, ils jugent que celle-ci n'est pas financièrement intéressante. De fait, 60% ont moins de mille visiteurs par an et seulement 6 % plus de dix mille. Le chiffre d'affaires de la visite confirme le phénomène connu par ailleurs de concentration des visites sur un nombre limité de monuments :

Recette annuelle de visite (en €)	Moins de 1000	1000 à 5000	5000 à 10000	10000 à 20000	20000 à 50000	50000 à 100000	Plus de 100000
Nombre de propriétaires (sur 118)	47	30	8	14	10	6	2

Sur 118 réponses, le chiffre d'affaires de la visite est inférieur à 5.000 euros pour 77, soit les deux tiers des répondants. Cela explique aussi que, pour les propriétaires de monuments peu visités, la rigidité des règles de visite (moins de 5.000 euros de recettes brutes pour quarante jours au moins d'ouverture) peut être une contrainte forte.

Certains propriétaires fortunés n'ont pas besoin de valoriser leur monument historique pour l'entretenir. D'autres, très rares, possèdent un château dont l'intérêt, la localisation et la notoriété leur ont permis d'industrialiser sa visite et d'y développer des activités nouvelles. Mais la question se pose différemment pour les nombreux « résidents » ou « artisans » qui peinent à entretenir leurs toitures en ouvrant pour quelques milliers de visiteurs. Elle se pose aussi pour ceux qui, souvent sans être des héritiers, ont décidé de faire de leur château un instrument de travail, parfois selon un modèle de « start up » et toujours au prix d'un engagement personnel considérable. Même pour ceux, très rares, qui ont plus de 20.000 euros de recettes annuelles, cela ne représente que quelques dizaines de mètres carrés de toiture.

De l'avis général des interlocuteurs de la mission (propriétaires, associations, conservateurs, agents immobiliers), le patrimoine monumental, même exploité, est dans l'immense majorité des cas structurellement déficitaire. Or il y a un intérêt général à ce qu'il soit conservé.

La forêt aussi est une activité qui suppose un engagement de très long terme et qui est peu rentable. Or pour conserver la forêt française et stimuler son exploitation soutenable, la législation a prévu de longue date des adaptations de la fiscalité patrimoniale, foncière, de la transmission et des revenus qui sont plus complètes que celles applicables aux monuments historiques et qui tiennent compte de la réalité économique d'une activité dont la préservation relève de l'intérêt général.

La mission considère qu'à côté des propriétaires qui décident d'exploiter leur monument via une société commerciale, le modèle du propriétaire-particulier gérant son monument sur ses fonds et sa fiscalité propres demeure adapté à l'entretien et la mise en valeur d'une partie essentielle du patrimoine. Elle préconise donc d'aider les propriétaires qui le souhaitent à développer un modèle économique de valorisation de leur monument en passant du statut de « châtelain » à celui d'« entrepreneur du patrimoine », afin de professionnaliser leur activité et d'assurer la pérennité économique et physique du monument. La question peut se poser de l'opportunité d'un régime fiscal spécifique ou de la mise en place d'un simple label. Mais en tout état de cause, il semble très souhaitable de faciliter le développement d'activités liées au patrimoine en vue de leur conférer une rentabilité indispensable, notamment, au financement des travaux de conservation.

Or la valorisation d'un monument historique privé par son propriétaire se heurte souvent à une série de difficultés administratives qui le poussent à se contenter d'une ouverture minimale. Pour stimuler la valorisation et l'ouverture du patrimoine historique privé, la définition d'un ensemble minimal d'assouplissements administratifs pour les propriétaires de monuments historiques ouverts à la visite devrait être explorée.

Parmi les sujets que ce statut pourrait couvrir, la mission a notamment relevé :

- ◆ la possibilité de recruter, dans des limites à définir, des collaborateurs sous le régime CESA pour l'organisation de l'accueil et des visites (cf. 3.3.2) ;
- ◆ l'octroi d'un numéro SIRET ;
- ◆ la possibilité de recruter des stagiaires ;
- ◆ l'encouragement et la facilitation, y compris fiscale, du développement d'activités annexes, commerciales allant au-delà des recettes de billetterie et des ventes de souvenirs et d'ouvrages sur le patrimoine historique ;
- ◆ l'adaptation à la spécificité des monuments des normes de sécurité et d'accessibilité ; la mission préconise en particulier que les ABF soient automatiquement impliqués dans les travaux des commissions de sécurité concernant un MH.

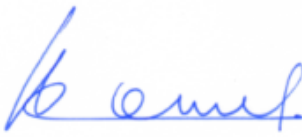
La mise en place d'un tel statut pourrait en outre contribuer à faciliter le dialogue entre le propriétaire privé d'un monument et les collectivités territoriales compétentes en ce qui concerne, par exemple :

- ◆ l'organisation d'une communication adaptée (l'érection de panneaux sur les routes départementales fait partie des demandes qui ont été notées par la mission) ;
- ◆ plus largement, l'insertion dans les schémas de développement touristique mis en place par les collectivités et notamment par les régions, qui ont compétence en la matière, et dont l'attention au patrimoine historique privé diffère d'un lieu à l'autre.

Recommandation 12 : pour assurer dans la durée une conservation soutenable du patrimoine historique privé et encourager la professionnalisation de sa valorisation, mettre en chantier l'étude d'un statut de l'entrepreneur patrimonial, qui garantisse aux propriétaires qui ouvrent leur monument les assouplissements réglementaires justifiés par la nature particulière de cette activité.

Rapport

À Paris, le 24 février 2020

L'inspecteur général des finances,  François-Xavier Deniau	L'inspecteur général des affaires culturelles,  Guy Amsellem
	L'inspecteur général des affaires culturelles,  Serge Kancel

LISTE DES RECOMMANDATIONS

Recommandation 1 : rénover et rapprocher les différentes bases de données sur les monuments protégés gérées par les services centraux du patrimoine, afin de faciliter leur actualisation régulière et l'analyse quantitative des données, en y intégrant, autant que faire se peut, des informations à jour sur l'ouverture des monuments au public.

Recommandation 2 : inviter les DRAC (directions régionales des affaires culturelles) à faire remonter à la Direction générale des patrimoines les notifications de ventes de monuments historiques, pour contribuer à la mise à jour de la base Mérimée.

Recommandation 3 : faire le point, dans cinq ans, du suivi de la mise en œuvre de la réforme de 2019 déconcentrant l'instruction des demandes d'exonération des droits de mutation à titre gratuit (DMTG).

Recommandation 4 : dans le formulaire de déclaration des revenus, créer en complément de la case 6DD, une case spécifique spécifiant les déductions opérées au titre des monuments historiques.

Recommandation 5 : assimiler à une ouverture au public au sens fiscal, la visibilité depuis la voie publique des parties classées ou inscrites d'un monument historique.

Recommandation 6 : simplifier, moderniser et harmoniser les conditions d'ouverture au public pour les trois dispositifs fiscaux de l'impôt sur le revenu, de l'exonération des droits de mutation et du mécénat.

Recommandation 7 : mettre en place un dispositif dématérialisé qui sécurise les déclarations annuelles d'ouverture, tout en élargissant les perspectives d'information du public et de traitement sur le fond des informations recueillies.

Recommandation 8 : fixer à 15 ans la durée d'engagement d'ouverture au public, dans le cadre du dispositif d'exonération des droits de mutation à titre gratuit de l'article 795 A du Code général des impôts.

Recommandation 9 : fixer à un an le délai maximum d'instruction des conventions de demandes d'exonération des droits de mutation à titre gratuit et instituer un principe d'acceptation tacite à l'issue de ce délai.

Recommandation 10 : étendre la possibilité de recruter, dans des limites à définir, des collaborateurs sous le régime Chèque emploi service universel (CESU) pour l'organisation de l'accueil et des visites.

Recommandation 11 : étendre aux monuments ouverts gratuitement la possibilité de déduire les charges directement liées à la visite dans les mêmes conditions que pour les monuments produisant des recettes.

Rapport

Recommandation 12 : pour assurer dans la durée une conservation soutenable du patrimoine historique privé et encourager la professionnalisation de sa valorisation, mettre en chantier l'étude d'un statut de l'entrepreneur patrimonial, qui garantisse aux propriétaires qui ouvrent leur monument les assouplissements réglementaires justifiés par la nature particulière de cette activité.

LISTE DES PRINCIPALES ABRÉVIATIONS

ABF : Architecte des bâtiments de France

AVAP : Aire de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine

CESU : Chèque emploi service universel

CNPA : Commission nationale du patrimoine et de l'architecture

CRMH : Conservateur (conservation) régional(e) des monuments historiques

CRPA : Commission régionale de l'architecture et du patrimoine

DGE : Direction générale des entreprises

DGFIP : Direction général des finances publiques

DGP : Direction générale des patrimoines

DH (la) : La Demeure Historique

DIRECCTE : Direction régionale des entreprises, de la concurrence, de la consommation, du travail et de l'emploi

DLF : Direction de la Législation Fiscale

DMTG : Droits de mutation à titre gratuit

DRAC : Direction régionale des affaires culturelles

DRFIP : Direction générale des Finances publiques

FP : Fondation du patrimoine

IFI : Impôt sur la fortune immobilière

IGAC : Inspection générale des affaires culturelles

IGF : Inspection générale des finances

IR : Impôt sur le revenu

LCAP (Loi) : (Loi relative à la) liberté de création, à l'architecture et au patrimoine

MH : Monument historique

PLF : Projet de loi de finances

SCI : Société civile immobilière

SPR : Site patrimonial remarquable

UDAP : Unité départementale de l'architecture et du patrimoine

ZPPAUP : Zone de Protection du Patrimoine Architectural, Urbain et Paysager

ANNEXES ET PIÈCE JOINTE

LISTE DES ANNEXES ET DE LA PIÈCE JOINTE

ANNEXE I : LES TROIS DISPOSITIFS FISCAUX ÉTUDIÉS PAR LA MISSION

ANNEXE II : LA FONDATION DU PATRIMOINE

ANNEXE III : LISTE DES PERSONNES RENCONTRÉES

PIÈCE JOINTE : LETTRE DE MISSION

ANNEXE I

Les trois dispositifs fiscaux étudiés par la mission

SOMMAIRE

1. LA DÉDUCTION DES CHARGES FONCIÈRES DE L'IMPÔT SUR LE REVENU	1
1.1. Immeubles concernés.....	1
1.2. Les conditions concernant le ou les propriétaires	2
1.3. Les modalités de déduction des charges foncières	3
1.3.1. <i>Immeuble ne procurant aucune recette imposable.....</i>	<i>3</i>
1.3.2. <i>Immeuble procurant des recettes et non occupé par son propriétaire pour ses besoins personnels.</i>	<i>4</i>
1.3.3. <i>Immeuble procurant des recettes et occupé par son propriétaire</i>	<i>6</i>
1.4. La notion d'ouverture au public au sens du dispositif fiscal.....	7
2. L'EXONÉRATION DES DROITS DE MUTATION À TITRE GRATUIT	8
2.1. Immeubles concernés.....	8
2.2. La signature d'une convention avec l'Etat	9
2.3. Le respect par le bénéficiaire de ses obligations	10
2.4. La notion d'ouverture au public au sens du dispositif fiscal.....	11
3. L'ACCÈS AU DISPOSITIF FISCAL EN FAVEUR DU MÉCÉNAT	11
3.1. Monuments et propriétaires concernés	12
3.2. L'absence d'exploitation commerciale	12
3.3. La convention et les obligations du propriétaire.....	13
3.4. La mise en œuvre et le financement des travaux.....	14

1. La déduction des charges foncières de l'impôt sur le revenu

En application des articles 156-II-1° ter et 156 bis du code général des impôts¹, le propriétaire² d'un monument historique ou assimilé bénéficie de la faculté dérogatoire de déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu les charges foncières afférentes à cet immeuble³.

1.1. Immeubles concernés

La possibilité de déduction des charges foncières concerne :

- ◆ les immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques⁴, bâtis ou non ;
- ◆ les immeubles bâtis (à l'exclusion donc des parcs et jardins, du moins dans l'état actuel des textes, lesquels sont susceptibles d'évoluer, cf. annexe Fondation du patrimoine) non protégés au titre des MH, visibles d'une voie ouverte au public⁵ et labellisés - pour cinq ans - par la Fondation du patrimoine^{6 7} comme faisant partie du patrimoine national^{8 9}, label qui suppose un avis favorable de l'UDAP (unité départementale de l'architecture et du patrimoine) ;

¹ En application de l'article L.143-2 du code du patrimoine.

² Et aussi depuis le 1er janvier 2017, par assimilation limitée aux seuls monuments historiques classés ou inscrits, le détenteur d'un bail emphytéotique d'une durée d'au moins dix-huit ans (Article 31-0 bis du CGI - Loi de finances n° 2015-1785 du 29 décembre 2015 - art. 119 (V)).

³ Lorsque l'immeuble est par ailleurs éligible au dispositif "Malraux", le propriétaire peut choisir le régime qu'il souhaite appliquer.

⁴ Á noter que ces modalités s'appliquent aux monuments funéraires classés ou inscrits au titre des monuments historiques ou labellisés "Fondation de France", ou situés dans des cimetières eux-mêmes classés ou inscrits au titre des monuments historiques (cf. RES n° 2016/01 publié au § 5 du BOI-RFPI-SPEC-30-10-20).

⁵ L'ouverture au public de l'immeuble lui-même n'est donc pas ici un critère de l'octroi et des conséquences de ce label, mais les textes sont susceptibles d'évoluer sur ce point, cf. annexe Fondation du patrimoine.

⁶ La Fondation du patrimoine est le seul organisme privé habilité par le ministère de l'Économie et des finances à octroyer un label à une opération de restauration d'un immeuble non protégé au titre des monuments historiques, entraînant le bénéfice de déductions fiscales.

⁷ En application de l'article L.143-2 du code du patrimoine.

⁸ Il peut s'agir de petit patrimoine de proximité, d'immeubles situés dans les "sites patrimoniaux remarquables" (SPR) créés en application de la loi LCAP du 7 juillet 2016 (ou auparavant dans une AVAP ou une ZPPAUP), ou encore d'immeubles habitables ou non habitables caractéristiques du patrimoine rural. Cf. annexe Fondation du patrimoine.

⁹ L'automatisme de l'application du régime fiscal en cas de labellisation par la Fondation ne semble pas être absolue, puisque le BOI-RFPI-SPEC-30-10-20181219 §180 indique que "les immeubles, qui ont obtenu le label de la Fondation du patrimoine sur avis favorable de l'unité départementale de l'architecture et du patrimoine (UDAP), peuvent faire partie du patrimoine national".

Annexe I

- ◆ les immeubles qui avaient été agréés à cet effet par le ministre chargé du budget comme faisant partie du patrimoine national en raison de leur caractère historique ou artistique particulier^{10 11} dès lors qu'ils étaient ouverts au public : cette procédure était en vigueur jusqu'au 31 décembre 2013, date limite de dépôt des dossiers d'agrément¹² et, l'agrément étant donné pour cinq ans, elle a perdu l'essentiel de ses effets depuis le 31 décembre 2018.

En cas de protection au titre des MH ne portant que sur une ou quelques parties de l'immeuble, le dispositif fiscal ne porte que sur les travaux concernant ces éléments lorsque ceux-ci peuvent être considérés comme isolés par rapport à l'ensemble architectural : par exemple tel escalier, tel plafond, certaines salles, les jardins, des communs...

Lorsque l'arrêt de protection ne concerne ni l'immeuble dans son entier, ni des éléments isolés, mais des parties significatives participant d'un ensemble indivisible, le dispositif s'applique de façon plus large à l'ensemble de l'immeuble dans sa cohérence architecturale, avec cependant d'importantes marges d'interprétation jurisprudentielle.

À noter sur ce dernier point qu'une distinction semble être opérée par le BOI-RFPI-SPEC-30-10-20181219¹³ selon que le monument produit des recettes foncières, dans le sens d'une acceptation plus large lorsque l'immeuble produit des recettes, ce qui n'est pas sans poser une question d'équité lorsque le monument, bien que ne produisant pas de recette, est néanmoins ouvert gratuitement au public.

1.2. Les conditions concernant le ou les propriétaires

Depuis l'imposition des revenus de l'année 2009^{14 15}, **trois conditions cumulatives** s'imposent aux propriétaires concernés :

- ◆ l'engagement de conservation de la propriété de l'immeuble concerné pendant une période d'au moins quinze années à compter de son acquisition, y compris pour la durée restante lorsque l'acquisition est antérieure au 1^{er} janvier 2009¹⁶ ;
- ◆ pour les immeubles acquis à compter du 1^{er} janvier 2009, la détention directe de l'immeuble, ce qui exclut la détention par une société civile sauf trois cas d'exception limités aux seuls monuments classés ou inscrits détenus par une société civile non soumise à l'impôt sur les sociétés¹⁷ :
 - si les associés sont membres d'une même famille (société civile familiale),

¹⁰ En application du 1^o ter du I de l'article 156 du CGI, dans sa rédaction antérieure.

¹¹ Ont, par exemple, été agréés à ce titre des lieux d'événements historiques ou situés dans des secteurs sauvegardés ou ayant servi de résidence à une personnalité liée au domaine artistique, littéraire ou politique...

¹² Cette possibilité est supprimée passée cette date par la Loi n° 2013-1278 du 29 décembre 2013, art. 26, XI-3.

¹³ "Il convient de se reporter aux explications données au I-C § 80 à 90 du BOI-RFPI-SPEC-30-20-10 consacré aux modalités d'application de la déduction si l'immeuble est productif de revenus, et au I-B-3 § 140 à 150 du BOI-RFPI-SPEC-30-20-20 consacré aux modalités d'application de la déduction dans le cas inverse."

¹⁴ Les dispositions introduites en 2009, tout en ne remettant pas en cause le principe de non-plafonnement des avantages fiscaux, procèdent du souci d'éviter une dérive de fait vers une "niche fiscale".

¹⁵ Article 85 de la loi de finances pour 2009 insérant l'article L 156-bis du CGI.

¹⁶ Lorsque l'acquisition est antérieure au 1^{er} janvier 2009, la durée de l'engagement de conservation du bien est réduite de la durée de détention déjà écoulée depuis l'acquisition. De même, lors de l'acquisition à titre gratuit de l'immeuble, si les donataires, héritiers ou légataires peuvent reprendre à leur compte l'engagement de conservation précédemment souscrit, lequel s'entend alors de la durée restant à courir à la date de la mutation à titre gratuit.

¹⁷ Les monuments inscrits sont sur ce point de nouveau assimilés aux monuments classés depuis le 1^{er} janvier 2016.

Annexe I

- si l'immeuble est détenu par l'intermédiaire d'une société civile non-familiale et affecté à l'habitation pour au moins 75 % de ses surfaces habitables, à la condition que la société civile ne soit pas soumise à l'impôt sur les sociétés et ait obtenu un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture,
 - si l'immeuble est affecté au minimum pendant quinze années à un espace culturel non commercial et ouvert au public (ce troisième cas d'exception, est limité aux seuls monuments classés MH).
- ♦ L'absence de mise en copropriété de l'immeuble, sauf si la division fait l'objet d'un agrément délivré par le ministre chargé du budget après avis du ministre chargé de la culture.

1.3. Les modalités de déduction des charges foncières

En fonction de l'occupation effective de l'immeuble par le propriétaire et des recettes procurées par la gestion de l'immeuble, les charges foncières concernées peuvent (cf. détail ci-après) :

- ♦ soit concerner les seules dépenses de réparation et d'entretien, soit s'étendre à d'autres charges foncières ;
- ♦ soit être imputées soit sur le revenu foncier, soit sur le revenu.

À noter que dans tous les cas, les déductions opérées n'entrent pas dans le plafonnement des avantages fiscaux ¹⁸.

Trois situations sont ainsi à distinguer selon que l'immeuble procure des recettes ou non et, dans ce second cas, selon que son propriétaire l'occupe ou non.

1.3.1. Immeuble ne procurant aucune recette imposable¹⁹

S'agissant des immeubles MH ou assimilés qui ne sont ni loués ni ouverts au public (ou qui, s'ils sont ouverts à la visite, le sont gratuitement), les charges foncières sont déductibles sur le revenu global du propriétaire, ceci en tout ou partie de ces charges selon que l'immeuble est ouvert ou non à la visite et selon la qualité du bâtiment (cf. ci-dessous).

Les charges déductibles du revenu global sont à mentionner directement sur la déclaration n° 2042, à la rubrique 6DD ("Déductions prévues par les articles 156,II et 156 bis du code général des impôts").

Lorsque le montant des charges déductibles du revenu global excède le montant de ce revenu, cet excédent n'est pas considéré comme un déficit global reportable sur le revenu global des années suivantes.

¹⁸ L'avantage fiscal du régime des monuments historiques n'est ainsi pas soumis au plafonnement des niches fiscales à 10.000 euros, ni au plafond dérogatoire de 18.000 euros (lequel concerne la défiscalisation outre-mer ou la souscription de parts de Sofica).

¹⁹ BOI-RFPI-SPEC-30-20-20181219.

1.3.1.1. Si l'immeuble ne procurant aucune recette est classé ou inscrit :

- ♦ Le champ des charges déductibles couvre l'ensemble des charges de gestion énumérées au 1° du I de l'article 31 du CGI ²⁰.
- ♦ Lorsqu'ils sont subventionnés par la DRAC, quel que soit le montant de cette subvention, les travaux de réparation ou d'entretien sont déductibles pour 100 % de leur montant net des subventions. Les dépenses non subventionnées sont déductibles à 100 % si l'immeuble est ouvert au public, 50 % dans le cas contraire ²¹.

1.3.1.2. Si l'immeuble ne procurant aucune recette est labellisé par la Fondation du patrimoine :

Les modalités et conditions de déduction des charges sont plus restrictives que pour un MH :

- ♦ ne sont déductibles que les charges correspondant aux travaux de réparation et d'entretien (y compris les honoraires d'architecte éventuels) et qui concernent les murs, façades et toitures ²² ;
- ♦ les travaux subventionnés ne sont déductibles à 100 % de leur montant total net des subventions que si lesdites subventions représentent au moins 20 % du montant des dépenses ;²³
- ♦ pour les autres travaux, la déduction est de 50 %.

1.3.2. Immeuble procurant des recettes et non occupé par son propriétaire pour ses besoins personnels²⁴.

Dans ce cas de figure, les travaux, subventionnés ou non, ainsi que les charges de gestion sont déductibles à 100 %. Le déficit foncier éventuellement constaté est imputable sur le revenu global sans limite de montant, par dérogation à la limite de 10.700 euros par an prévue dans le cadre d'un déficit foncier usuel ²⁵.

Les charges foncières déductibles sont à indiquer sur la déclaration des revenus fonciers n° 2044 spéciale (déclaration n° 2044-SPE, Cerfa n° 10335) et leur balance avec les revenus fonciers génère éventuellement un déficit foncier.

Entrent dans la catégorie des revenus fonciers toutes les recettes procurées par un monument bâti ou non bâti dès lors qu'elles ne sont pas incluses dans les bénéfices d'une

²⁰ C'est-à-dire notamment, outre les frais de réparation et d'entretien et les honoraires d'architecte : les frais d'amélioration ; les frais de gérance et de rémunération des gardes et concierges directement affectés au monument ; les impôts locaux autre que ceux incombant à l'occupant (taxe foncière notamment) ; les intérêts de dettes contractées pour la conservation, l'acquisition, la réparation ou l'amélioration des propriétés ; les primes d'assurance afférentes aux monuments historiques, etc.

²¹ Le même régime s'applique pour les dépenses non subventionnées sur des immeubles "agréés" avant le 31 décembre 2013, mais à hauteur de 50 % dans tous les cas.

²² La déduction est étendue aux travaux intérieurs nécessaires à la préservation de ces éléments (réparation de la charpente par exemple).

²³ Les subventions s'entendent ici de tous les versements faits à titre définitif par des collectivités publiques ou des organismes publics ou privés (État, Fondation du patrimoine, collectivités territoriales, Communauté européenne, Vieilles Maisons Françaises, Maisons paysannes de France, etc.).

²⁴ BOI-RFPI-SPEC-30-20-10-20181219.

²⁵ On note que le propriétaire peut, si ses revenus fonciers sont inférieurs à 15.000 €, renoncer à la déduction du déficit foncier au régime réel, pour opter pour le régime micro-foncier qui entraîne une déduction forfaitaire de 30%.

entreprise industrielle, commerciale ou artisanale, d'une exploitation agricole ou d'une profession non commerciale ²⁶. Doivent être déclarés à ce titre tous les revenus qu'un propriétaire de monument privé peut tirer de la location de ses espaces, à la condition qu'il s'agisse d'une location nue (par opposition à la location d'espaces meublés, laquelle a un caractère commercial). Il s'agit notamment de la location à usage d'habitation, de la location pour des événements privés (sans aménagement spécifique), de la location "pure et simple" d'espaces non bâtis pour la chasse ²⁷, de la mise à disposition pour un tournage de films (y compris, dans ce seul cas et à titre d'exceptions "ponctuelles", dans son état meublé ²⁸), du droit d'affichage (façades, balcons, etc.) y compris l'affichage sur les bâches de chantier tel qu'autorisé par l'art. L 621-28-8 du code du patrimoine, et, plus largement, de toute location nue à une entreprise extérieure à fins d'exploitations commerciales de toutes sortes. Entrent également dans les revenus fonciers à titre de recettes accessoires ²⁹, les recettes de billetterie d'entrée, recettes auxquelles les textes exonérant de TVA la "visite de châteaux" ³⁰ assimilent les "ventes de cartes postales, photographies, brochures évoquant le château, etc., réalisées par les propriétaires".

L'éventuel déficit foncier constaté est reporté sur la déclaration n° 2042 (ligne : déficit imputable sur le revenu global).

En cas de déficit global, celui-ci est reportable sur le revenu global des six années suivantes inclusivement.

À noter que sont imposables dans la catégorie des revenus fonciers les **recettes accessoires provenant de la location du droit d'affichage** ³¹, c'est-à-dire toutes les redevances perçues par les propriétaires pour l'utilisation à des fins publicitaires des balcons, toitures ou pignons, lesquelles entrent dans la rubrique "recettes brutes diverses" sur la déclaration des revenus fonciers n° 2044. Cela inclut le cas des recettes perçues par les propriétaires au titre de l'utilisation à ce titre des bâches d'échafaudage en application de l'article L. 621-29-8 du code du patrimoine³².

Si les travaux venant en déduction sont exécutés directement par le service des monuments historiques, seule la contribution effectivement supportée au cours de l'année d'imposition par le propriétaire (sous forme de fonds de concours ou de remboursement) peut être comprise dans ses charges déductibles ³³.

Si le propriétaire effectue lui-même les travaux et bénéficie d'une subvention, celle-ci est ajoutée aux recettes de l'année au cours de laquelle elle a été perçue dans la détermination du déficit foncier.

Deux cas de figure se présentent s'agissant des types des revenus : revenus tirés de la mise en location ; recettes "accessoires" notamment les revenus liés aux visites du public et aux ventes d'espaces publicitaires.

- ◆ Si l'immeuble est donné en location, les charges de la propriété susceptibles de générer le déficit foncier sont l'ensemble de celles énumérées au 1° du I de l'article 31 du CGI.

²⁶ BOI-RFPI-CHAMP-10-20170614.

²⁷ BOI-BIC-CHAMP-60-20-2012091.

²⁸ BOI-BIC-CHAMP-50-20180704.

²⁹ BOI-RFPI-SPEC-30-20-10-20181219.

³⁰ BOI-TVA-CHAMP-30-10-60-20-20160302.

³¹ Article 29 du CGI.

³² Précisé par les articles R 621-86 à R 621-91 du code du patrimoine.

³³ Par assimilation, est également déductible la cotisation annuelle versée par un propriétaire lorsqu'il confie au service des monuments historiques le soin d'assurer le strict entretien de son immeuble.

- ◆ Si l'immeuble est **ouvert à la visite entraînant** un droit d'entrée, les charges susceptibles de générer le déficit foncier, outre l'ensemble de celles énumérées au 1° du I de l'article 31 du CGI, s'étendent aux charges propres à l'ouverture à la visite, c'est-à-dire :
 - les rémunérations du personnel chargé de percevoir les droits d'entrée et de guider les visiteurs. A noter que sur ce point, le propriétaire peut opter pour une déduction forfaitaire, sans avoir alors à fournir de justificatif, d'un montant de 2.290 € lorsque l'immeuble comprend un parc ou un jardin (ouvert au public) et de 1.525 € dans le cas contraire ;
 - les primes d'assurance des immeubles et celles afférentes à des objets mobiliers attachés à perpétuelle demeure ;
 - les frais de promotion et de publicité (dépliants, achat d'espaces publicitaires, contacts avec les agences de voyages, rémunérations versées à un salarié affecté à la promotion, etc.) ;
 - les dépenses d'acquisition du matériel informatique de gestion de la billetterie.

1.3.3. Immeuble procurant des recettes et occupé par son propriétaire³⁴

C'est le cas d'un propriétaire qui occupe son immeuble (même comme résidence secondaire) mais autorise des visites payantes ou loue une partie de cet immeuble.

Il est alors fait application pour partie des deux régimes précédents, c'est-à-dire :

- ◆ des règles concernant les revenus fonciers pour la détermination du revenu foncier net correspondant aux recettes encaissées, avec possibilité d'imputer le déficit foncier éventuellement constaté sur le revenu global sans limite de montant ;
- ◆ du régime spécial de déduction sur le revenu global en ce qui concerne les dépenses correspondant aux parties du monument dont le propriétaire conserve la jouissance, et qui n'ont pas été prises en compte pour le calcul du revenu net foncier.

Les charges foncières déductibles des revenus fonciers bruts et les charges déductibles du revenu global doivent être ventilées entre les deux déclarations n° 2042 et n° 2044 spéciale. Les quotes-parts respectives sont déterminées de la façon suivante.

1.3.3.1. Immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques

Deux cas de figure se présentent, selon que la partie de l'immeuble dont le propriétaire n'habite pas et proposé à la visite payante ou donné en location (les deux cas pouvant d'ailleurs se confondre sur des mêmes espaces).

S'agissant des parties ouvertes à la visite :

- ◆ le propriétaire peut déduire **intégralement** du revenu foncier le coût des travaux de réparation et d'entretien qui ont reçu une subvention, que ces travaux aient été exécutés par l'administration des affaires culturelles ou subventionnés (c'est la participation du propriétaire qui est alors déductible) ou par le propriétaire (le revenu foncier se calculant alors en ajoutant aux recettes le montant de la subvention) ;
- ◆ il en va de même pour les charges liées à la visite, sauf s'il décide les concernant d'opter pour une déduction forfaitaire (cf. ci-dessus) ;

³⁴ BOI-RFPI-SPEC-30-20-30-20181219.

- ♦ s'agissant des autres charges de gestion ainsi que des travaux non subventionnés, il faut tenir compte 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. A titre de règle pratique, il est admis que les propriétaires peuvent, sans justification particulière, déduire de leurs revenus fonciers **les 3/4 de ces charges**.

S'agissant des parties données en location, les travaux, subventionnés ou non, ainsi que les charges de gestion sont déductibles à 100 %.

Dans les deux cas seul la partie de l'éventuel déficit global constaté imputable au déficit foncier est reportable sur le revenu global des six années suivantes.

1.3.3.2. Immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine

Il convient pour ces immeubles de ventiler les charges d'entretien et de réparation déductibles entre le revenu foncier et le revenu global en tenant compte des circonstances de fait et notamment de la surface des locaux respectivement affectés aux deux activités.

1.4. La notion d'ouverture au public au sens du dispositif fiscal

Sont réputés ouverts à la visite ³⁵, les immeubles que le public est admis à visiter :

- ♦ soit au moins cinquante jours par an sur les six mois d'avril à septembre, dont vingt-cinq jours non ouvrables (c'est-à-dire dimanches et jours fériés) ;
- ♦ soit au moins quarante jours pendant les trois mois de juillet, août et septembre.

Cette durée minimale d'ouverture au public peut être réduite du nombre de jours au cours desquels l'immeuble fait l'objet de visites organisées pour des groupes d'élèves, d'étudiants ou d'enfants mineurs encadrés par des structures d'accueil collectif à caractère éducatif ³⁶, dans le cadre de conventions signées entre le propriétaire et les établissements d'enseignement publics ou privés sous contrat d'association avec l'État, ceci :

- ♦ sous réserve que ces visites comprennent chacune au moins vingt participants,
- ♦ et dans la limite de dix jours par année civile ³⁷.

Pour être pris en compte, un jour d'ouverture doit permettre l'accès effectif et immédiat du public aux biens en cause pendant au moins six heures.

C'est le propriétaire qui a la charge de communiquer sur les conditions d'ouverture auprès des potentiels visiteurs et de diffuser l'information par tous les moyens qui lui paraîtront appropriés.

Jusqu'à une date récente, il devait déclarer les conditions d'ouverture avant le 1er février de chaque année au conseiller tourisme de la DIRECCTE, déclaration accompagnée s'il y a lieu de la copie de la ou des conventions conclues entre le propriétaire et des établissements ou

³⁵ CGI, ann. IV, art. 17 ter et suivants, modifiés par l'arrêté du 27 février 2008 fixant les conditions d'ouverture au public des monuments historiques.

³⁶ Au sens de l'article L. 227-4 du code de l'action sociale et des familles : établissements offrant des conditions éducatives et pédagogiques visant le développement moteur, sensoriel et cognitif des enfants, en priorité issus d'un environnement social défavorisé.

³⁷ La comptabilisation se fait entre le 1^{er} septembre de l'année précédente et le 31 août suivant.

structures concernés. Le récépissé de la déclaration fourni par la DIRECCTE devait être joint à la déclaration des revenus de l'année considérée.

Les DIRECCTE ayant depuis 2019 perdu leur compétence "tourisme", la question est posée de la procédure à suivre désormais.

2. L'exonération des droits de mutation à titre gratuit

Depuis 1988 ³⁸, le propriétaire d'un monument historique classé ou inscrit (exclusivement : ce qui suit ne s'applique pas aux immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine) peut bénéficier de l'exonération des droits de mutations à titre gratuit (que la mutation soit entre vifs ou par décès, au sein de la famille ou extérieurement à la famille ³⁹), à condition d'avoir signé avec l'Etat une convention prévoyant l'entretien et l'ouverture au public du monument.

La procédure est ouverte aux sociétés civiles à caractère familial, dont les parts doivent être détenues depuis plus de deux ans par le donateur ou le défunt, et devront rester la propriété du donataire, héritier ou légataire pendant le délai de cinq ans prévus par la loi à compter de la date de transmission à titre gratuit.

2.1. Immeubles concernés

Selon l'article 795-A du CGI, "sont exonérés des droits de mutation à titre gratuit les biens immeubles par nature ou par destination qui sont, pour l'essentiel ⁴⁰, classés ou inscrits au titre des monuments historiques, ainsi que les biens meubles qui en constituent le complément historique ou artistique". Si la protection ne vise que des éléments isolés (cheminée, escalier), l'exonération est donc exclue.

Lorsque le monument est détenu par une société civile, seule la part correspondant aux parties protégées peut bénéficier de l'exonération.

Une circulaire du 21 juillet 2006 du ministère de la culture précise que la sélection des meubles qui constituent le complément historique ou artistique "doit s'opérer non seulement selon le critère de la valeur artistique ou vénale de chaque objet mais aussi selon un critère anthropologique qui prend en compte l'origine respective de chaque élément et sa signification au sein du monument historique que traduit le concept de « fond d'une demeure », le but au final étant "de maintenir sur place un ensemble mobilier qui soit cohérent avec l'immeuble qui l'abrite". Dès lors que l'exonération vise des objets mobiliers, ceux-ci doivent être maintenus sur le circuit de visite.

Les deux ministères apprécient l'étendue de la protection lors de l'examen de la convention.

³⁸ Loi n°88-12 du 5 janvier 1988 relative au patrimoine monumental.

³⁹ Les droits de mutation étant les plus lourds dans ce dernier cas (60 %), l'exonération MH est ici particulièrement avantageuse.

⁴⁰ BOI-ENR-DMTG-10-20-30-60-20120912 : sont considérés comme classés ou inscrits sur l'inventaire supplémentaire des monuments historiques "pour l'essentiel" : les immeubles ou jardins totalement classés ou inscrits ; les immeubles dont les façades et couverture sont protégées en totalité ; ceux dont les principaux volumes intérieurs et leurs décors sont protégés ; les parcs et jardins ordonnancés des édifices en cause, c'est-à-dire les parcs et jardins qui constituent les dépendances immédiates et nécessaires des biens immobiliers énumérés ci-dessus à condition que ces parcs et jardins soient aménagés pour un décor végétal et soient organisés pour la visite.

2.2. La signature d'une convention avec l'Etat

Une convention doit être, selon un modèle type ⁴¹, passée entre l'Etat et les nouveaux propriétaires.

La loi de finances pour 2019 ⁴² a modifié la procédure d'instruction et de signature de la convention, la décision étant désormais prise par le ministre chargé de la culture, "après avis conforme du ministre chargé du budget". Un arrêté du 24 avril 2019 a modifié l'article 170 ter de l'annexe IV au CGI en conformité avec la loi de finances.

Cette nouvelle procédure s'applique aux demandes de convention ou d'adhésion à des conventions existantes déposées à compter du 1er janvier 2019 ainsi qu'à celles déposées avant cette date qui n'ont pas fait l'objet d'une signature des ministres compétents ou d'un refus. Autrement dit, l'ensemble des dossiers en cours (dossiers en stock et dossiers nouveaux) relève de la nouvelle procédure.

L'instruction se fait par une circulation du dossier entre les services de la culture, des finances publiques et des impôts, dont la complétude est à la mesure des précautions qu'entend prendre l'administration dans l'attribution de ce bénéfice fiscal.

- ◆ Les héritiers, donataires ou légataires qui demandent à bénéficier du dispositif doivent déposer une demande de convention (ou d'adhésion) auprès du directeur régional des affaires culturelles qui accuse réception de la demande et délivre aux demandeurs une copie certifiée conforme de leur demande.
- ◆ La DRAC transmet un exemplaire du dossier de demande à la direction régionale ou départementale des finances publiques (DDFiP/DRFiP).
- ◆ Les héritiers, donataires ou légataires doivent adresser une copie de la demande certifiée conforme par les services de la DRAC) au service des impôts compétent.
- ◆ Le service comptable compétent enregistre l'acte de donation ou la déclaration de succession et transmet à la DDFiP/DRFiP chargée de l'instruction l'acte ou la déclaration accompagné(e) du projet de convention ou d'avenant à la convention.
- ◆ La DDFiP/DRFiP instruit un dossier en vérifiant le respect des conditions nécessaires pour bénéficier du dispositif (notamment les conditions imposées aux sociétés civiles) et, si nécessaire, demande des renseignements complémentaires aux héritiers, donataires ou légataires.
- ◆ Sur la base de cet examen, la DDFiP/DRFiP communique son avis (favorable ou défavorable) et ses observations éventuelles à la DRAC.
- ◆ Les services du ministère de la culture prennent la décision finale après réception de l'avis du ministre chargé du budget et en avisent les héritiers, donataires ou légataires ainsi qu'à la DDFiP/DRFiP.
- ◆ Les ayants droit disposent d'un délai d'un mois à compter de la réception de la convention pour en déposer une copie certifiée conforme au service des impôts compétent.

On note qu'aucun délai n'est prévu par le CGI ou ses annexes pour l'instruction des demandes. Néanmoins, la convention prévue à l'article 795 A du CGI est assimilée à un agrément fiscal dès lors qu'elle constitue une autorisation préalable donnée par l'administration. Aussi, le traitement des demandes de convention ou d'adhésion à une convention existante relève des dispositions de l'article L. 231-4 du code des relations entre le public et l'administration (CRPA) qui stipulent que : « par dérogation à l'article L. 231-1, le silence gardé par l'administration pendant deux mois vaut décision de rejet [...] 3° Si la

⁴¹ Précisé par le décret n° 2003-1238 du 17 décembre 2003.

⁴² LOI n°2018-1317 du 28 décembre 2018 - art. 120 (V).

demande présente un caractère financier sauf, en matière de sécurité sociale, dans les cas prévus par décret ».

Il est précisé que le délai de deux mois comprend indifféremment le délai d'instruction par les services du ministère de la culture et celui des DDFIP/ DRFIP.

Aussi, une instruction du Directeur général des finances publiques aux services déconcentrés, datée du 23 décembre 2019, préconise-telle que, dans l'hypothèse où il ne pourra être répondu à la demande dans le délai de deux mois, soit adressé aux intéressés, avant l'expiration de ce délai, un courrier les informant "que leur demande est en cours de traitement".

2.3. Le respect par le bénéficiaire de ses obligations

Selon l'article 11 de la convention-type, la convention prend fin :

- ◆ par le non-respect de l'un des engagements pris ;
- ◆ par le transfert à titre onéreux de tout ou partie de la propriété des biens ;
- ◆ lorsque, à l'occasion de l'une des mutations à titre gratuit de ces biens, un des héritiers, donataires ou légataires n'adhère pas à la convention.

Le repreneur s'engage donc, de fait, à ne pas revendre le monument de son vivant, et à ne le céder par mutation à titre gratuit qu'à un repreneur qui adhère aux conditions de la convention. Selon les termes de l'article 795-A du CGI, la convention engage le signataire pour une durée "indéterminée", c'est-à-dire jusqu'à sa mort, ainsi que, en cas de mutation gratuite de son vivant, les futurs repreneurs, ce à nouveau pour une durée indéterminée.

En cas de non-respect de la convention, la résiliation est constatée par décision conjointe du ministre de la culture et du ministre des finances sur rapport du directeur régional des affaires culturelles et de l'administrateur général des finances publiques territorialement compétents.

Dans ce cas, les biens sont soumis rétroactivement aux droits de mutation à titre gratuit dont ils avaient été exonérés, l'assiette des droits étant alors constituée soit par la valeur des biens à la date de résiliation, soit sur la valeur déclarée lors de la donation ou du décès, si cette valeur est supérieure à celle au jour de la résiliation. À noter que, depuis le décret de 2003, les intérêts de retard sont calculés à compter de la rupture, et non plus à compter de la signataire de la convention ⁴³.

Depuis le décret de 2003, les conditions d'ouverture peuvent être, cependant, aménagées pour tenir compte des "accidents de la vie" (maladie grave, infirmité, perte d'emploi...) que rencontre un héritier unique signataire de la convention. Dans ce cas l'obligation d'ouverture au public du monument peut se limiter à l'organisation de la réception des visiteurs, sur rendez-vous, durant les mois de juillet et d'août.

Cette faculté est, cependant, limitée en durée aux trois années suivant la constatation ou la survenue de l'événement en question.

Enfin, en cas de mutation suite au décès du propriétaire engagé par la convention, les repreneurs ne sont pas liés par celle-ci. Il doit également, comme pour l'impôt sur le revenu, le déclarer à la Direccte, à la Drac et à la DD des services fiscaux.

⁴³ CGI art. 1727-IV-8.

2.4. La notion d'ouverture au public au sens du dispositif fiscal

Selon la convention-type, l'ouverture au public fait l'objet d'un rapport produit chaque année par le propriétaire indiquant le nombre de visiteurs reçus et de manifestations organisées, points que la DRAC et les services fiscaux sont censés vérifier sur place au moins un fois par an ⁴⁴.

Le BOI précise que la durée minimale d'ouverture à la visite des biens exonérés est de 80 jours au cours des mois de mai à septembre inclus, dont les dimanches et jours fériés, ou 60 jours du 15 juin au 30 septembre ⁴⁵, dont ces mêmes jours, étant entendu qu'un jour d'ouverture doit compter l'accès effectif et immédiat du public aux biens en cause pendant au moins 6 heures.

Le propriétaire doit apposer une plaque visible depuis la voie publique précisant les horaires d'ouverture, selon le modèle-type.

À noter que le Conseil d'Etat (8ème et 3ème sous-sections réunies, 11 décembre 2009) dans une affaire concernant le château de Castillon situé à Arengosse (40610), a considéré que " la circonstance que les seules parties extérieures d'un immeuble historique sont protégées ne fait pas obstacle à l'agrément de la convention mentionnée à l'article 795 A et que, d'autre part, dans cette hypothèse, la convention peut limiter la visite au parc dès lors que le public peut accéder aux parties inscrites ou classées".

Le BOI précise que la durée d'ouverture peut être contractuellement réduite à raison de la mise à disposition gratuite de collectivités publiques ou d'associations sans but lucratif pour des manifestations ouvertes au public à caractère culturel ou éducatif et compatibles avec le caractère du monument, à raison d'une journée d'ouverture à la visite par représentation, plus deux jours par manifestation appelant le montage et le démontage d'installations (article 3 de la convention type). Ces mises à disposition doivent recevoir l'accord de la DRAC qui vérifie notamment que la manifestation est compatible avec le caractère du monument.

3. L'accès au dispositif fiscal en faveur du mécénat

La loi de finances pour 2007 ⁴⁶, modifiant l'article L 143-2-1 du code du patrimoine et reprise par le Code général des impôts aux articles 200 (dons de particuliers) et 238 bis (dons d'entreprises), a étendu le bénéfice des dispositions de la Loi du 1^{er} août 2003 en faveur du mécénat aux travaux sur des monuments historiques classés ou inscrits ainsi que sur des immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine.

On rappelle que le dispositif fiscal en faveur du mécénat permet :

- pour les entreprises mécènes une réduction d'impôt sur les sociétés ou sur le revenu, à hauteur de 60% du montant du don dans la limite de 5 pour mille du chiffre d'affaires (avec possibilité de report sur 5 ans), l'entreprise pouvant en outre bénéficier de contreparties dans la limite de 25% du montant du don ;
- pour les particuliers une réduction d'impôt sur le revenu, à hauteur de 66% du montant du don dans la limite de 20% du revenu imposable (avec possibilité de report sur 5 ans), le

⁴⁴ BOI-ENR-DMTG-10-20-30-60-20120912.

⁴⁵ Ces durées de 80 et 60 jours, étaient jusqu'en 2003 de respectivement 100 et 80 jours, et s'appliquent de plein droit aux conventions déjà existantes à cette date.

⁴⁶ Loi n° 2006-1666 du 21 décembre 2006, article 10.

particulier pouvant bénéficier de contreparties dans la limite de 25% du montant du don et de 65€.

La loi admet ainsi le principe selon lequel les dons contribuant à la conservation, la restauration ou l'accessibilité d'un monument en mains privées peuvent, sous certaines conditions, être considérés comme présentant un intérêt général et non comme ne bénéficiant qu'au cercle restreint de ses propriétaires. Elle encadre toutefois ce dispositif de façon stricte en ce qui concerne notamment les structures habilitées à recevoir les fonds et les engagements que doivent prendre les propriétaires.

3.1. Monuments et propriétaires concernés

Les monuments concernés peuvent être aussi bien des immeubles (y compris immeubles par destination) que des parcs et jardins ⁴⁷. Seuls peuvent en principe bénéficier de l'avantage fiscal les travaux sur les parties protégées de l'immeuble et les travaux identifiés lors de l'attribution du label de la Fondation du patrimoine. Toutefois, la réduction d'impôt est étendue aux dons concernant des travaux sur des parties non protégées d'un immeuble partiellement protégé dès lors que lesdits travaux "constituent un ensemble indivisible nécessaire à la protection de l'ensemble architectural" ⁴⁸.

Le propriétaire peut être aussi bien une personne physique qu'une société civile dès lors que celle-ci est composée uniquement de personnes physiques (le caractère familial de la société n'est pas cependant exigé ici, contrairement au régime fiscal de l'impôt sur les revenus) et a pour objet exclusif la gestion et la location nue des immeubles dont elle est propriétaire.

Pour bénéficier du dispositif fiscal, le mécène ne peut être le propriétaire du monument lui-même, ni un ascendant, un descendant ou un collatéral jusqu'au 4^{ème} degré de parenté, ce qui exclut jusqu'aux oncles/tantes, cousins/cousines ou neveux/nièces. Ne peut non plus être mécène une entreprise dont le propriétaire du monument est dirigeant ou administrateur. Enfin, le bénéficiaire de réductions fiscales en tant que donateur pour la restauration d'un monument ne peut bénéficier à son tour de dons en tant que propriétaire d'un autre immeuble, ce pour éviter un contournement de la loi sous forme de financements mutuels.

3.2. L'absence d'exploitation commerciale

Afin de préserver l'accrochage de principe à une notion d'intérêt général, la loi précise que, pour bénéficier de l'avantage fiscal, les immeubles concernés ne doivent pas faire l'objet d'une exploitation commerciale, quand bien même cette exploitation serait le fait d'une société distincte du propriétaire à laquelle celui-ci louerait les locaux. Toutefois, ce principe connaît plusieurs limitations :

- ◆ Les travaux concernant des immeubles classés ou inscrits utilisés par leurs propriétaires pour les besoins d'une entreprise agricole, peuvent toujours bénéficier du dispositif fiscal ⁴⁹.
- ◆ Restent toujours éligibles les travaux de mise en accessibilité des monuments historiques pour les personnes à handicap⁵⁰, y compris d'ailleurs sur les parties non protégées.

- Depuis la loi de relance de 2009 ⁵¹ l'exclusion des immeubles exploités commercialement n'est pas applicable si, de façon cumulative : la gestion de l'immeuble est désintéressée ; les

⁴⁷ BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 220.

⁴⁸ BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 260.

⁴⁹ BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 290.

⁵⁰ BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 310 et 340.

revenus générés par l'immeuble (revenus fonciers nets, bénéfices agricoles, bénéfices industriels et commerciaux et bénéfices des sociétés commerciales) au cours des trois années précédentes sont affectés au financement des travaux prévus par la convention ; et le montant des dons collectés n'excède pas le montant restant à financer au titre de ces travaux - une fois enlevés de ce montant de travaux les revenus générés par l'immeuble et les subventions publiques -.

- Quand bien même l'exploitation commerciale est avérée au vu de ce qui précède, la réduction d'impôts pour les dons est admise dès lors que les activités commerciales (vente de denrées alimentaires, buvette ou restauration, location de salles, réceptions...) n'ont pas procuré plus de 60 000 euros de recettes au cours de l'année civile précédant le don, étant entendu que ce plafond ne prend pas en compte les recettes de billetterie, celles liées à la vente de souvenirs ou d'ouvrages sur le patrimoine historique et celles provenant de manifestations de bienfaisance ou de soutien organisées dans l'année jusqu'au nombre de six ⁵².

3.3. La convention et les obligations du propriétaire

Pour bénéficier du dispositif, le propriétaire doit nécessairement passer par une convention qui précise à la fois les travaux qu'il prévoit (nature, montant, échéancier...) et les engagements qu'il prend en termes de conservation du bien et d'ouverture au public. Si la propriétaire est une société civile, la convention doit être signée par celle-ci mais également par chaque porteur de parts.

La convention ne peut pas être signée directement entre le propriétaire et le mécène : elle ne peut l'être qu'avec une structure habilitée, qui percevra les fonds, les affectera aux travaux et délivrera au mécène le reçu fiscal.

La loi ⁵³ a désigné la Fondation du patrimoine comme étant habilitée à signer ces conventions de façon permanente : elle peut ainsi à ce titre mobiliser pour financer les travaux les dons qui lui sont directement versés, ceux affectés à une fondation qu'elle abrite, ou ceux versés à une fondation ou à une association qui les lui a reversés irrévocablement.

La loi prévoit en outre ⁵⁴ que peuvent être habilitées par le ministre chargé du budget et pour une durée de trois ans renouvelables par périodes de cinq ans, d'autres fondations ou associations reconnues d'utilité publique dont l'objet est culturel. A ce jour la Demeure historique est le seul organisme à avoir reçu cet agrément (en 2008, renouvelé en 2011 et 2016).

Le contenu des travaux formalisés dans ces conventions ne fait pas l'objet d'une validation spécifique par les services de la culture (ABF ou CRMH), étant probablement supposé que les autorisations de travaux données par les DRAC sur les monuments protégés et le label attribué par la Fondation du patrimoine valent reconnaissance de qualité.

Chaque convention signée doit être rendue publique, notamment dans le but d'assurer une information auprès des mécènes et pour faciliter la vérification de la non-parenté entre mécène et propriétaire. Cette publication est assurée par le bulletin officiel et le site internet du ministère chargé de la culture. L'existence de ces conventions et de leur publication est en outre mentionnée sur l'affichage de l'autorisation de travaux sur le terrain.

⁵¹ LOI n° 2009-179 du 17 février 2009 pour l'accélération des programmes de construction et d'investissement publics et privés, article 18, repris aux articles 200 et 238 bis du CGI.

⁵² BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 310.

⁵³ Code du patrimoine, Article L 143-2-15.

⁵⁴ Code du patrimoine L 143 et suivants.

La durée de ces conventions n'est pas fixée par la loi en ce qui concerne la mise en œuvre des travaux. Les deux structures habilitées ont donc posé leurs règles en la matière : pour la Demeure historique, la convention dure en principe jusqu'à la fin des travaux prévus, pour la Fondation du patrimoine la durée est celle du label qu'elle attribue, c'est-à-dire cinq ans.

En contrepartie du bénéfice du dispositif fiscal, et quelle que soit la durée de la convention concernant les travaux, le propriétaire du monument historique classé ou inscrit s'engage pendant dix ans à compter de la date d'achèvement des travaux ⁵⁵ :

- ♦ à ne pas céder le monument ;
- ♦ à ouvrir le monument au public pendant 40 jours entre le 1^{er} juillet et le 30 septembre ou 50 jours par an dont 25 jours non ouvrables (dimanches et jours fériés) entre le 1^{er} avril et le 30 septembre. Il doit également, sur demande de la DRAC, participer aux opérations organisées à l'initiative du ministère de la culture dans le but de promouvoir la connaissance et la valorisation du patrimoine (du type Journées européennes du patrimoine en septembre ou Rendez-vous au jardin en juin).

Sur deux points, le dispositif en faveur du mécénat est moins contraignant que les deux autres dispositifs fiscaux étudiés - à savoir l'impôt sur le revenu et l'exonération des droits de mutation à titre gratuit - :

- ♦ d'une part, et en l'état des textes, l'article L 143-2-1 du Code du patrimoine n'évoque l'engagement de non-cession et d'ouverture pendant 10 ans que pour "les conventions afférentes aux immeubles bâtis ou non bâtis classés monuments historiques, inscrits à l'inventaire supplémentaire", ce que confirme le BOI-IR-RICI-250-10-20-30 qui précise (§ 420) que ces engagements "ne concernent pas les dons affectés aux propriétaires d'immeubles ayant reçu le label de la Fondation du patrimoine" ;
- ♦ par ailleurs, le BOI-IR-RICI-250-10-20-30 (§ 450) précise que "la condition d'ouverture au public peut être de fait remplie lorsque la partie protégée ayant fait l'objet des travaux est visible de la voie publique (façade d'un monument historique par exemple)". La notion d'ouverture concernant les monuments historiques classés ou inscrits s'aligne ici sur celle en vigueur pour le label de la Fondation du patrimoine. Un alignement symétrique sur les monuments historiques classés ou inscrits des immeubles labellisés par la Fondation du patrimoine, ouvrant au label des immeubles ouverts à la visite, était, début 2020, à l'examen du Parlement (cf. annexe Fondation du patrimoine).

En cas de non-respect des engagements de conservation de l'immeuble ou d'ouverture au public ou en cas d'utilisation des fonds pour un objet autre que celui pour lequel ils ont été versés, le propriétaire est tenu de reverser le montant de la subvention, réduit d'un abattement de 10 % pour chaque année, au-delà de la cinquième, au cours de laquelle les engagements ont été respectés.

Aucune exception à ce principe de reversement n'est prévue en cas de mutation à titre onéreux de tout ou partie du bien. En cas de transmission à titre gratuit, le reversement des fonds peut être évité si les héritiers, légataires ou donataires demandent collectivement à reprendre les engagements pour la période restant à courir à la date de la transmission.

3.4. La mise en œuvre et le financement des travaux

Pour le financement des travaux considérés, la structure habilitée peut soit utiliser des fonds qui lui ont été versés par des mécènes sans qu'ils aient pré-désigné de bénéficiaire, soit utiliser les fonds directement affectés par le mécène aux travaux dans le cadre de la convention signée et rendue publique, étant entendu que cette affectation n'est que

⁵⁵ BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 430 et 450.

Annexe I

prioritaire et que, en cas de résiliation de la convention, l'organisme pourra librement réaffecter le don vers d'autres projets ⁵⁶.

La structure habilitée peut soit reverser au propriétaire le don reçu, à charge pour lui de l'utiliser exclusivement pour l'un des objets figurant dans la convention, soit payer elle-même directement les entreprises, soit, lorsque les travaux sont exécutés directement par le service des monuments historiques, verser, au nom et pour le compte du propriétaire, une participation sous la forme d'un fonds de concours ou rembourser une partie des dépenses ⁵⁷.

Les frais de gestion pris par la structure habilitée sont limités par la loi puisque, aux termes de l'article L. 143-2-1 du Code du patrimoine, "au moins 95 % des dons ou affectations reçus doivent servir à subventionner les travaux".

⁵⁶ BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 480.

⁵⁷ BOI-IR-RICI-250-10-20-30 § 500.

ANNEXE II

La fondation du patrimoine

SOMMAIRE

1. PRÉSENTATION.....	1
2. LE LABEL DE LA FONDATION DU PATRIMOINE.....	2
3. UNE PROPOSITION DE LOI EN COURS D'EXAMEN.....	3

1. Présentation

Créée par la loi n° 96-590 du 2 juillet 1996, la Fondation du patrimoine est une personne morale de droit privé à but non lucratif, soumise aux règles relatives aux fondations reconnues d'utilité publique. Ses modalités d'action sont précisées aux articles L 143-1 et suivants du Code du patrimoine.

La Fondation du patrimoine a pour objet de contribuer à la conservation et à la valorisation du patrimoine non protégé en mobilisant les soutiens privés. Comme le souligne la Cour des comptes, "la création de la Fondation a, dans une certaine mesure, correspondu à un partage des missions avec l'État : ce dernier concentrait ses moyens sur le patrimoine le plus important, le patrimoine inscrit ou classé, lui laissant, au moyen d'un dispositif fiscal spécifique, la mission de soutenir les projets de restauration du patrimoine de moindre valeur, le patrimoine non protégé ¹".

Le budget de la Fondation du patrimoine a représenté 54,2 M€ de ressources en 2018 soit une augmentation de 70 % par rapport à 2017 du fait de l'apport des jeux Mission patrimoine. La Fondation du patrimoine est en effet, depuis 2018, dépositaire de par la loi ² d'une partie des sommes mises par les joueurs sur les jeux spécifiquement dédiés au patrimoine organisés par La Française des jeux. Cette contribution du "loto du patrimoine" a été mise en place dans la dynamique de la mission confiée par le Chef de l'Etat à Stéphane Bern, dans le but de sauvegarder des éléments de patrimoine en grand péril appartenant à des propriétaires privés comme à des collectivités publiques, protégés ou non au titre des monuments historiques.

Outre les versements des fondateurs, les revenus de ses biens, les produits du placement de ses fonds, les cotisations, les subventions publiques et les dons et legs, la Fondation du patrimoine reçoit chaque année 75 % du produit encaissé par l'Etat l'année précédente au titre des successions en déshérence ³, ce versement ne pouvant être inférieur à 4 M €, plancher qui ne peut, cependant, être lui-même supérieur au produit total encaissé par l'Etat à ce titre. En baisse continue depuis quelques années, ce versement est tombé au plancher de 4 M€ en 2018.

La Fondation dispose de trois leviers principaux :

- ◆ elle peut engager des campagnes de souscription publique et d'appel aux dons pour financer des projets de sauvegarde du patrimoine public, privé et associatif en ouvrant ainsi un droit aux réductions d'impôts pour les donateurs prévues aux articles 200 et 238 bis du CGI ;
- ◆ elle peut elle-même participer par une subvention au financement de projets de sauvegarde particulièrement significatifs ;
- ◆ elle peut octroyer, pour une durée de cinq ans, un label à des opérations de restauration d'immeubles non protégés au titre des monuments historiques ouvrant ainsi droit aux dispositifs fiscaux qui font l'objet du présent rapport, dans des conditions proches, à quelques nuances près, de celles applicables aux monuments historiques classés ou inscrits.

¹ Rapport *Le soutien public au mécénat des entreprises*, novembre 2018.

² Loi n° 2017-1775 du 28 décembre 2017.

³ Décret n° 2004-868 du 26 août 2004 modifié par le décret n°2016-1487 du 3 novembre 2016.

2. Le label de la Fondation du patrimoine

Dans l'état actuel des textes, sont susceptibles d'être labellisés les immeubles bâtis (à l'exclusion donc des parcs et jardins) non protégés au titre des monuments historiques relevant de trois catégories ⁴ :

- ◆ les immeubles non habitables constituant le "petit patrimoine de proximité" qu'ils soient situés en zone urbaine comme en zone rurale (pigeonniers, lavoirs, fours à pain, chapelles, moulins, etc.) ;
- ◆ les immeubles habitables ou non habitables situés dans des "sites patrimoniaux remarquables" (SPR), désignation générique qui regroupe depuis la Loi LCAP (loi du 7 juillet 2016 relative à la liberté de la création, à l'architecture et au patrimoine) les zones de protection du patrimoine architectural, urbain et paysager (ZPPAUP), les aires de mise en valeur de l'architecture et du patrimoine (AVAP) et les secteurs sauvegardés ;
- ◆ les immeubles habitables ou non habitables les plus caractéristiques du patrimoine rural (fermettes, granges, maisons de village, petits manoirs ruraux, etc.), lesquels par définition, se situent principalement en zone rurale mais qui peuvent, compte-tenu de l'évolution des agglomérations, se situer désormais en zone urbaine.

Pour être labellisés, les immeubles doivent être visibles depuis la voie publique dans des conditions raisonnables de perception des détails, au moins pour "l'essentiel des parties les plus intéressantes sur le plan architectural".

La particularité de ce label est qu'il s'attache de façon indissociable à un immeuble et à un programme de travaux, lesquels doivent avoir " pour objet de maintenir ou de remettre l'immeuble concerné en bon état et d'en permettre un usage normal sans en modifier les caractéristiques patrimoniales" c'est-à-dire notamment, sans en modifier l'aspect extérieur. Il peut s'agir :

- ◆ de travaux extérieurs (façade, toiture) ;
- ◆ de travaux intérieurs nécessaires à la sauvegarde de ces éléments extérieurs (charpente par exemple) ;
- ◆ pour les immeubles non habitables (qui doivent dans ce cas être ouverts au public pendant la durée des travaux selon les modalités analogues au dispositif fiscal de déduction de l'impôt sur le revenu) de travaux intérieurs "indissociables de l'intérêt historique, artistique ou culturel du bâtiment".

Les dossiers de la labellisation sont instruits par les délégués départementaux de la Fondation du patrimoine qui transmettent le dossier de travaux à l'ABF, lequel peut éventuellement édicter des prescriptions complémentaires. Après examen le cas échéant d'un comité de labellisation composé de personnalités qualifiées (dont si possible des représentants de l'UDAP), le délégué régional prend la décision d'attribution du label, qu'il propose au contreseing du directeur général de la Fondation au siège.

Le label de la Fondation du patrimoine permet de bénéficier :

- ◆ de la déduction foncière au titre de l'impôt sur le revenu pour les travaux effectués, prévue aux articles 156 et 156 bis du code général des impôts ("label fiscal ") dans des conditions un peu plus restrictives cependant que pour les monuments historiques classés ou inscrits ;

⁴ Circulaire n° 2005/011 du 6 juin 2005 (BO du ministère de la culture et de la communication n° 149) et BOI-RFPI-SPEC-30-10-20181219.

Annexe II

- ♦ pour les propriétaires d'immeubles labellisés non soumis à l'impôt sur le revenu, d'une subvention versée par la Fondation du patrimoine ("label non fiscal").

Le label ouvre également droit à bénéficier du dispositif de mobilisation du mécénat au titre des articles 230 et 238 bis du CGI.

Chaque année, la Fondation attribue ainsi son label à plus d'un millier d'immeubles : 1214 labels ont été attribués en 2017 (mais seulement 435 en 2018, année atypique du fait de la mise en place du prélèvement fiscal à la source, qui a entraîné le report de nombreux dossiers) et quelque 18.000 labels au total attribués depuis la création de la Fondation.

	Labels fiscaux	Labels non fiscaux
2013	1 101	260
2014	1 145	186
2015	1 243	194
2016	1 223	155
2017	1 068	146

Les labels fiscaux sont accordés par la Fondation du patrimoine sur avis favorable de l'UDAP. Par ce label, le bénéficiaire s'engage à conserver la propriété de l'immeuble pendant au moins 15 ans à compter de son acquisition et la Fondation s'engage à subventionner les travaux à hauteur de 1%.

3. Une proposition de loi en cours d'examen

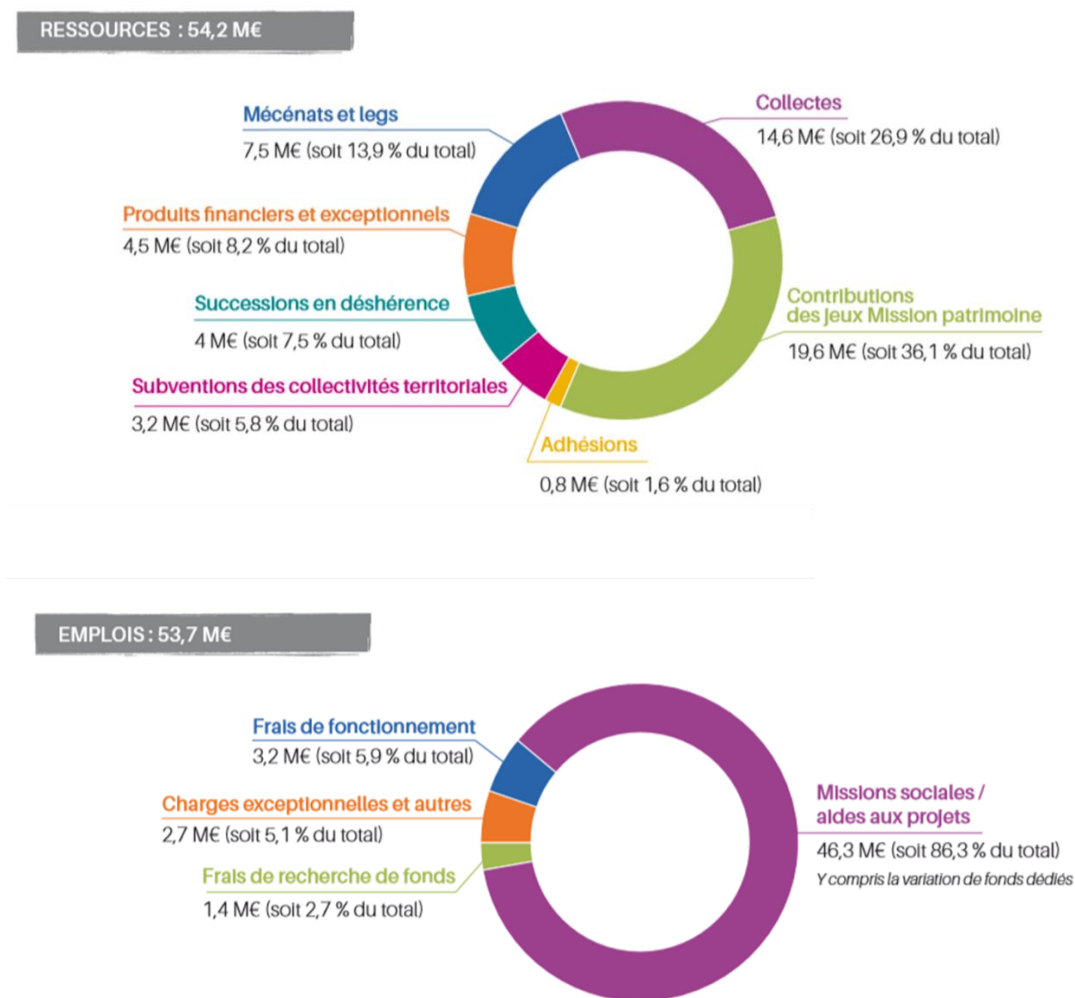
Une proposition de loi a été déposée au Sénat le 15 mars 2019 par la sénatrice Dominique VÉRIEN et plusieurs autres sénateurs, visant à moderniser les outils et la gouvernance de la Fondation du patrimoine. En l'état des travaux parlementaires à la date d'écriture du présent rapport (le texte a été adopté en première lecture par le Sénat le 23 octobre 2019 et amendé par l'Assemblée nationale le 30 janvier 2020), il s'agit notamment :

- ♦ d'explicitier le fait que le label de la Fondation du patrimoine peut être attribué "aux immeubles non protégés au titre des monuments historiques, bâtis ou non bâtis, situés dans les zones rurales, bourgs et petites villes de moins de 20 000 habitants, dans les sites patrimoniaux remarquables et dans les sites classés au titre du code de l'environnement", en ajoutant qu'"une majorité des immeubles labellisés chaque année appartient au patrimoine rural" : par ce texte, les parcs et jardins entrent donc dans le champ de la labellisation ;
- ♦ d'ouvrir aux travaux réalisés sur les immeubles "que le propriétaire s'engage à rendre accessibles au public" la possibilité de bénéficier du label de la Fondation du patrimoine et de la déductibilité de l'impôt sur le revenu, jusqu'alors réservée pour l'essentiel aux immeubles visibles de la voie publique, renforçant le parallélisme avec le dispositif applicable aux monuments historiques classés ou inscrits (cette disposition a été ajoutée lors de l'examen à l'Assemblée nationale) ;

Annexe II

- ♦ de réformer la composition du conseil d'administration de la Fondation et d'en réduire l'effectif afin de faciliter l'organisation des débats et améliorer la prise de décision.

Ressources et emplois de la Fondation du patrimoine en 2018 (source Fondation du patrimoine, rapport d'activité)



Pour mener ses actions, la Fondation du patrimoine dispose de 70 salariés, de 565 bénévoles et d'une implantation dans l'ensemble des régions métropolitaines ainsi qu'aux Antilles.

ANNEXE III

Liste des personnes rencontrées

SOMMAIRE

1. MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES FINANCES.....	1
1.1. Cabinet.....	1
2. MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES COMPTES PUBLICS	1
2.1. Cabinet.....	1
2.2. Direction générale des finances publiques.....	1
2.3. Direction de la législation fiscale	1
2.4. Direction du budget.....	1
2.5. Direction générale des entreprises.....	1
2.6. DIRECCTE.....	2
3. MINISTÈRE DE LA CULTURE.....	2
3.1. Cabinet.....	2
3.2. Secrétariat général.....	2
3.3. Direction générale des patrimoines	2
3.4. Direction régionale des affaires culturelles de Bretagne.....	2
3.5. Direction régionale des affaires culturelles de Centre-Val-de-Loire	2
4. SÉNAT	3
5. ASSEMBLÉE NATIONALE.....	3
6. COLLECTIVITÉS TERRITORIALES.....	3
7. ASSOCIATIONS.....	3
7.1. Vieilles maisons françaises.....	3
7.2. La Demeure Historique.....	3
8. FONDATION DU PATRIMOINE	3
9. SOCIÉTÉ PATRIVIA	3
10. PROPRIÉTAIRES	4
11. AGENCES IMMOBILIÈRES ET SYNDICS	4
12. PERSONNALITÉS.....	4

1. Ministère de l'économie et des finances

1.1. Cabinet

- ♦ M^{me} Magali VALENTE, conseillère chargée de la fiscalité et des relations avec le Parlement

2. Ministère de l'action et des comptes publics

2.1. Cabinet

- ♦ M^{me} Elise VALETOUX, conseillère chargée de la fiscalité et des relations avec le Parlement

2.2. Direction générale des finances publiques

- ♦ M. Édouard MARCUS, chef du service juridique de la fiscalité
- ♦ M. Eric VANEL, chef du bureau des agréments et rescrits
- ♦ M^{me} Aurélie MARCO, bureau des agréments
- ♦ M. Denis BOISNAULT, chef du bureau des études et statistiques en matière fiscale
- ♦ M. Christophe DESPONS, adjoint au chef de bureau
- ♦ M. Gérard FORGEOT, responsable statisticien de la diffusion

2.3. Direction de la législation fiscale

- ♦ M. Bastien LIGNEREUX, chef du bureau de la fiscalité du patrimoine
- ♦ M. Frédéric PARRENIN, adjoint au chef de bureau
- ♦ M. Nicolas POTIER, chef de la section
- ♦ M^{me} Mikaële CARLI, adjointe au chef de la 2^{ème} section

2.4. Direction du budget

- ♦ M. Jean-Marc OLERON, sous-directeur

2.5. Direction générale des entreprises

- ♦ M. Dimitri GRYGOWSKI, sous-directeur
- ♦ M. Jérôme PICHONNIER, directeur de projets du service du tourisme, du commerce, de l'artisanat et des services

2.6. DIRECCTE

- ◆ M^{me} Régine SAINTONGE, DIRECCTE du Centre
- ◆ M^{me} Karine DANJOU, DIRECCTE de Bretagne

3. Ministère de la culture

3.1. Cabinet

- ◆ M. Simon GARCIA, conseiller en charge de la transformation du ministère, du budget et de la fiscalité
- ◆ M. Jean-Baptiste de FROMENT, conseiller spécial, en charge du patrimoine et de l'architecture, et de la prospective

3.2. Secrétariat général

Sous-direction des affaires économiques et financières, Service des affaires financières et générales

- ◆ M. Gilbert BORJON, responsable de la mission fiscalité
- ◆ M^{me} Véronique BERANGER, mission fiscalité

3.3. Direction générale des patrimoines

- ◆ M. Jean-Michel LOYER-HASCOËT, chef du service, adjoint au directeur général des patrimoines
- ◆ M. Emmanuel ETIENNE, sous-directeur des monuments historiques et espaces protégés
- ◆ M. Godefroy LISSANDRE, adjoint au sous-directeur

3.4. Direction régionale des affaires culturelles de Bretagne

- ◆ M^{me} Véronique CHARLOT, directrice par intérim
- ◆ M. Henry MASSON, conservateur régional des Monuments Historiques
- ◆ M. Fabien SENECHAL, architecte des bâtiments de France du Finistère, président de l'Association nationale des architectes des bâtiments de France (ABF)

3.5. Direction régionale des affaires culturelles de Centre-Val-de-Loire

- ◆ M. Fabrice MORIO, Directeur
- ◆ M^{me} Anne EMBS, conservatrice régionale des monuments historiques
- ◆ M^{me} Hélène LEBEDEL-CARBONNEL, conservatrice régionale adjointe des monuments historiques
- ◆ M. Jacques LE BRETON-de-VANNOISE, architecte des bâtiments de France du Loir-et-Cher,
- ◆ M. Pascal PARRAS, architecte des bâtiments de France du Loiret

4. Sénat

- ♦ M. Jean-Pierre LELEUX, sénateur des Alpes-Maritimes, vice-président de la Commission de la culture, de l'éducation et de la communication
- ♦ M. Vincent EBLÉ, sénateur de Seine-et-Marne, président de la Commission des finances
- ♦ M. Albéric de MONTGOLFIER, sénateur d'Eure-et-Loir, rapporteur général de la Commission des finances

5. Assemblée nationale

- ♦ M. Laurent SAINT-MARTIN, député du Val-de-Marne, rapporteur général de la commission des finances
- ♦ M. Gilles CARREZ, député du Val-de-Marne, rapporteur spécial des crédits du programme Patrimoines au sein de la commission des finances

6. Collectivités territoriales

- ♦ M. Ronan LE BACCON, directeur du tourisme et du patrimoine Culturel au Conseil régional de Bretagne

7. Associations

7.1. Vieilles maisons françaises

- ♦ M. Philippe TOUSSAINT, président
- ♦ M^{me} Constance de MAGNEVAL, directrice

7.2. La Demeure Historique

- ♦ M. Olivier de LORGERIL, président
- ♦ M^{me} Armelle VERJAT, déléguée générale
- ♦ M. Patrice CAHART, vice-président
- ♦ M. Pierre-Yves HUGUET, délégué régional de la Demeure Historique de la Bretagne
- ♦ M. Olivier de la RIVIERE, délégué départemental adjoint d'Ille-et-Vilaine

8. Fondation du patrimoine

- ♦ Mme Célia VÉROT, directrice générale

9. Société PATRIVIA

- ♦ M. Maunoir de MASSOL de REBETZ, président
- ♦ M. Christian CLARKE de DROMANTIN, directeur général

10. Propriétaires

- ◆ M. Jean-François de CANCHY, propriétaire du château de Canchy
- ◆ M et M^{me} Bertrand BOMMELAER, propriétaires du château de la Bussière
- ◆ M. Charles-Antoine de VIBRAYE, propriétaire du château de Cheverny
- ◆ M. et M^{me} Lars de SPARRE, propriétaires du château de Villesavin
- ◆ M^{me} Sonia de la TOUR du PIN, propriétaire du Château de Combours
- ◆ M. Olivier de LORGERIL, président de la Demeure Historique, propriétaire du Château de la Bourbansais à Pleugueneuc
- ◆ M. Eric CASSIMATIS, propriétaire du château du Boschet à Bourg des Comptes
- ◆ M. de LA RIVIERE, propriétaire de l'Hôtel d'Asfeld de Saint-Malo
- ◆ M^{me} Le CALONNEC, propriétaire d'une maison médiévale
- ◆ M. Olivier de la VILLEON, propriétaire du Château de Montmuran - Les IFFS
- ◆ M. Lancelot GUYOT, propriétaire du château de La Ferté-Saint-Aubin

11. Agences immobilières et syndics

- ◆ M. François-Xavier LE NAIL, expert immobilier
- ◆ M. Patrick BESSE, expert immobilier
- ◆ M. Yves LE MARREC, dirigeant de la société LMH, syndic de copropriétés

12. Personnalités

- ◆ M. Stéphane BERN, journaliste, animateur de télévision et écrivain, chargé par le Président de la République d'une mission sur le patrimoine en péril

PIÈCE JOINTE

Lettre de mission



Liberté • Égalité • Fraternité

RÉPUBLIQUE FRANÇAISE

MINISTÈRE DE L'ÉCONOMIE ET DES
FINANCES

MINISTÈRE DE L'ACTION ET DES
COMPTES PUBLICS

MINISTÈRE DE LA CULTURE

Note à l'attention de

**Madame Marie-Christine LEPETIT,
Cheffe du service de l'Inspection générale des finances**

**Madame Ann-José ARLOT,
Cheffe du service de l'Inspection générale des affaires culturelles**

Paris, le 10 octobre 2019

Nos réf. : TR/2019/D/22266/SMI

Objet : Valorisation des territoires grâce au patrimoine des monuments historiques : modernisation de la notion fiscale d'ouverture au public pour les propriétaires privés de monuments historiques.

Les monuments historiques participent à la valorisation économique et à l'attractivité des territoires sur lesquels ils sont situés et contribuent à favoriser l'éducation artistique et culturelle de nos concitoyens.

Dans le cadre de la conservation et de la mise en valeur de ces biens protégés au regard de leur intérêt patrimonial, historique ou architectural, les propriétaires d'objets mobiliers ou d'immeubles classés ou inscrits au titre des monuments historiques ainsi que les propriétaires d'immeubles ayant reçu le label délivré par la Fondation du patrimoine peuvent bénéficier d'avantages fiscaux majorés conditionnés par l'ouverture ou l'exposition au public de ces biens.

Toutefois, les règles relatives à l'ouverture au public, formalisées il y a près de 50 ans, constituent aujourd'hui un corpus juridique complexe et parfois obsolète, qui ne permet pas de prendre en compte le développement de nouvelles activités (accueil de manifestations professionnelles ou événementielles ...) ou l'accueil de visites de groupes scolaires par exemple.

Dès lors, il est nécessaire d'examiner les conditions d'une modernisation de ce critère en s'appuyant sur une évaluation fine de son application actuelle.

Nous souhaitons donc vous confier une mission conjointe afin d'effectuer une évaluation d'ensemble du dispositif, s'appuyant notamment sur des données chiffrées tant concernant le coût que les bénéficiaires du dispositif, et de formuler des propositions d'évolution.

Sur la base d'auditions auprès des acteurs du patrimoine, vous vous attacherez en particulier à :

- dresser un état des lieux du droit applicable et des conditions de sa mise en œuvre ;
- analyser et identifier les évolutions envisageables de cette notion afin de la simplifier, la clarifier et l'actualiser au regard des enjeux liés à la conservation et la mise en valeur du patrimoine, du développement de nouvelles activités d'ouverture au public, et des contraintes des propriétaires.

Vous pourrez solliciter en tant que de besoin le concours de la direction générale des finances publiques, de la direction générale des entreprises au ministère de l'Économie et des Finances, ainsi que celui de la direction générale des patrimoines et du secrétariat général au ministère de la Culture.

Nous vous demandons de démarrer cette mission dès réception de ce courrier pour une remise dans les trois mois suivants.

Le directeur du cabinet



Emmanuel MOULIN

La directrice du cabinet



Aurélia LECOURTIER-
GEGOUT

La directrice du cabinet



Lucie MUNIESA