

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-30-10-10-10-02/05/2019

Date de publication : 02/05/2019

PAT - IFI - Actifs exonérés - Exonération des actifs professionnels - Actifs affectés à l'activité exercée sous la forme individuelle - Utilisation des actifs dans le cadre d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine

Impôt sur la fortune immobilière

Titre 3 : Actifs exonérés

Chapitre 1 : Exonération des actifs professionnels

Section 1 : Actifs affectés à l'activité principale industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale exercée sous forme individuelle

Sous-section 1 : Utilisation des actifs dans le cadre d'une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale

Sommaire :

I. Nature de l'activité éligible

A. Activités industrielles

B. Activités commerciales

1. Principe

2. Exceptions légales

a. Location de locaux à usage d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés

b. Location d'établissements commerciaux ou industriels munis d'équipements nécessaires à leur exploitation

C. Activités artisanales

D. Activités agricoles

E. Activités libérales

F. Exclusion des activités salariées et des activités civiles

1. Activités salariées et assimilées

2. Activités civiles

II. L'activité doit être exercée à titre de profession

A. L'activité doit correspondre à l'exercice d'une véritable profession

B. Notion de profession

1. Exercice, à titre habituel et constant, d'une activité de nature à procurer à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence

2. Application jurisprudentielle

C. Situations particulières

1. Bailleurs de fonds ruraux

a. Bail à métayage

b. Bail à ferme

2. Titulaires de revenus non commerciaux

1

En application du I de l'[article 975 du code général des impôts \(CGI\)](#), l'exonération des biens ou droits immobiliers et des parts ou actions représentatives de ces mêmes biens ou droits immobiliers (actifs immobiliers) s'applique aux actifs appartenant à des personnes composant le foyer fiscal au sens du 1° de l'[article 965 du CGI \(BOI-PAT-IFI-20-10\)](#) qui exercent à titre principal, sous la forme individuelle, une profession industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

La condition relative à l'activité professionnelle appelle des précisions tant en ce qui concerne la nature de l'activité que les modalités suivant lesquelles celle-ci doit être exercée pour avoir le caractère d'une profession.

Concernant le cas de l'affectation simultanée de biens ou droits immobiliers du redevable à plusieurs de ses activités professionnelles, il convient de se reporter au [II § 50 et suivants du BOI-PAT-IFI-30-10-10-30](#).

I. Nature de l'activité éligible

10

Aux termes du premier alinéa du I de l'[article 975 du CGI](#), l'activité exercée doit être de type industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

A. Activités industrielles

20

Pour la définition des activités industrielles, il convient de se reporter aux précisions apportées au [I-A § 10 du BOI-PAT-IFI-20-20-20-30](#).

B. Activités commerciales

1. Principe

30

Le V de l'[article 975 du CGI](#) prévoit que les activités commerciales s'entendent en principe de celles mentionnées à l'[article 966 du CGI](#). Sont ainsi considérées comme activités commerciales les activités mentionnées à l'[article 34 du CGI](#) et à l'[article 35 du CGI](#) à l'exclusion des activités de gestion de son propre patrimoine immobilier ([BOI-PAT-IFI-20-20-20-30 au II § 90](#)).

2. Exceptions légales

40

Certaines activités limitativement énumérées de gestion de son propre patrimoine immobilier, normalement exclues sur le fondement du I de l'[article 966 du CGI](#), sont néanmoins considérées comme des activités commerciales éligibles pour l'application du régime d'exonération des actifs professionnels ([CGI, art. 975, V- al. 2](#)).

a. Location de locaux à usage d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés

50

Aux termes du 1° du V de l'[article 975 du CGI](#), l'activité de location de locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés est, sous certaines conditions, considérée comme une activité commerciale susceptible d'ouvrir droit au régime d'exonération.

60

Lorsque cette activité est exercée par un membre du foyer, il résulte de ces dispositions que les locaux d'habitation loués meublés ou destinés à être loués meublés peuvent être considérés comme des actifs professionnels pour l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) aux conditions cumulatives suivantes :

- les membres du foyer fiscal réalisent plus de 23 000 € de recettes annuelles dans le cadre de cette activité ;

Les recettes annuelles s'entendent du montant réel des sommes perçues en vertu des contrats de location à titre de loyers, charges, taxes et remboursements de frais.

- les membres du foyer retirent de cette activité plus de 50 % des revenus à raison desquels le foyer fiscal est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories des traitements et salaires, bénéfiques industriels et commerciaux, bénéfiques agricoles, bénéfiques non commerciaux, revenus des gérants et associés mentionnés à l'[article 62 du CGI](#).

Il ressort notamment de ces dispositions que seuls les locaux effectivement loués, c'est-à-dire qui génèrent des revenus pour le foyer fiscal, sont susceptibles d'être éligibles au régime d'exonération des actifs professionnels.

Pour la détermination du seuil de 50 %, Il convient de retenir le bénéfice commercial net annuel dégagé par l'activité de location meublée.

Ce bénéfice correspond au bénéfice net déterminé dans les conditions prévues au 2 de l'[article 38 du CGI](#). Il s'entend de l'excédent des valeurs d'actif sur le total formé au passif par les créances des tiers, les amortissements et les provisions justifiés.

Il doit être comparé avec le revenu net, c'est-à-dire après déduction des charges et abattements, du foyer fiscal dans les catégories d'imposition précitées, y compris le bénéfice tiré de la location.

b. Location d'établissements commerciaux ou industriels munis d'équipements nécessaires à leur exploitation

70

Aux termes du 2° du V de l'[article 975 du CGI](#), est également qualifiée d'activité commerciale la location d'établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation. Il en est notamment ainsi de la location ou de la location-gérance d'un fonds de commerce ou d'industrie.

Les établissements commerciaux ou industriels munis du mobilier donnés en location doivent être dotés d'équipements qui, par leur importance et leur consistance, peuvent permettre au locataire de poursuivre l'exploitation à laquelle ils sont destinés.

C. Activités artisanales

80

Pour la définition des activités artisanales, il convient de se reporter aux précisions apportées au [I-C § 30 du BOI-PAT-IFI-20-20-20-30](#).

D. Activités agricoles

90

Les activités agricoles doivent s'entendre, au regard de l'IFI, de toutes celles dont les revenus relèvent de la catégorie des bénéfiques agricoles en application de l'[article 63 du CGI](#).

Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux développements figurant au [I-D § 40 du BOI-PAT-IFI-20-20-20-30](#).

E. Activités libérales

100

Il s'agit en principe de celles procurant des revenus imposables au titre des bénéfiques non commerciaux ([CGI, art. 92](#)).

Cependant, les activités relevant de cette catégorie ne sont susceptibles d'ouvrir droit au régime du I de l'[article 975 du CGI](#) que lorsqu'elles présentent un caractère professionnel ([II-A § 150 et suivants](#)).

Remarque : Sur la notion d'activité libérale exercée à titre professionnel ou non, [BOI-BNC-BASE-60](#).

110

Pour plus de précisions, il convient de se reporter aux développements figurant au [I-E § 50 à 70 du BOI-PAT-IFI-20-20-20-30](#).

F. Exclusion des activités salariées et des activités civiles

1. Activités salariées et assimilées

120

Les professions salariées ne sont pas énumérées par le texte légal. Toutefois, il est admis que constituent des actifs professionnels au regard de l'IFI les actifs imposables affectés à l'exercice d'une profession salariée, lorsque cette affectation soit résulte d'une obligation légale ou réglementaire faite au salarié, soit découle intrinsèquement et directement des conditions de fait d'exercice de la profession sans résulter d'un choix individuel ou d'une simple commodité.

130

S'agissant, précisément des locaux utilisés à titre de permanence par un élu, une lettre du 21 juillet 1989 du ministre délégué chargé du budget au questeur de l'Assemblée nationale précise que la valeur des locaux servant de permanence à un parlementaire dans sa circonscription n'a pas à être prise en compte dans

l'assiette de cet impôt. En conséquence, le local de la permanence situé dans la circonscription d'un élu n'est pas soumis à l'ISF, sous réserve que celui-ci soit exclusivement utilisé pour l'exercice de son mandat et que l'élu n'ait pas déjà à sa disposition de locaux à cet effet (RM Mariani, n° 1818, JO AN du 29 janvier 2008, p. 772).

Cette réponse ministérielle prise en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est transposable à l'IFI.

Remarque : Un seul local de permanence par élu est exonéré.

2. Activités civiles

140

Les activités civiles autres qu'agricoles, artisanales, industrielles, libérales ou assimilées fiscalement à des activités commerciales (CGI, art. 975, V-1° et 2°) ne peuvent être retenues au titre des activités professionnelles pour l'application de l'article 975 du CGI. Par suite, les biens ou droits immobiliers et les parts ou actions des sociétés ou d'organismes représentatives de ces mêmes biens ou droits affectés à l'exercice de telles activités sont exclus de la catégorie des actifs professionnels pour l'application de l'exonération d'IFI.

Tel est le cas notamment :

- des immeubles donnés en location, à l'état nu, quelle que soit l'affectation des locaux (habitation, usage industriel, commercial, etc.) et les revenus tirés de la location, par un redevable dans le cadre de la gestion de son patrimoine privé ;

Il en est ainsi alors même que le contribuable consacre à l'activité de location d'immeubles à l'état nu tout son temps et emploie du personnel à cet effet (Cass. com., 12 décembre 1989, n° 88-14579).

Cette jurisprudence, rendue en matière d'impôt sur les grandes fortunes (IGF) puis à l'impôt de solidarité sur la fortune est transposable à l'IFI.

- des immeubles appartenant au redevable sur lesquels il exerce une activité de promotion et de restauration de son patrimoine immobilier, consistant à faire effectuer des travaux sur ses immeubles. L'exercice d'une telle activité ne confère pas par elle-même à ces immeubles un caractère professionnel au sens de l'article 975 du CGI mais entre dans le cadre de la gestion du patrimoine privé. Les immeubles en cours de rénovation ne peuvent pas, dès lors, être considérés comme des actifs professionnels au regard de l'IFI, sous réserve de l'application des 1° et 2° du V de l'article 975 du CGI.

II. L'activité doit être exercée à titre de profession

A. L'activité doit correspondre à l'exercice d'une véritable profession

150

Les droits ou biens immobiliers affectés à l'exercice d'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ou salariée dans les cas visés au I-F-1 § 120 à 130, ne peuvent être considérés comme des actifs professionnels éligibles à l'exonération que si cette activité correspond à

l'exercice d'une véritable profession.

Ce principe ne fait pas obstacle, sous certaines conditions à l'application de l'exonération des actifs professionnels utilisés par :

- certains loueurs en meublé (CGI, art. 975, V-1° ; I-B-2-a § 50 à 60) ;
- certains loueurs d'établissements industriels ou commerciaux munis du mobilier ou du matériel nécessaire à leur exploitation (CGI, art. 975, V-2° ; I-B-2-b § 70) ;
- certains bailleurs de fonds ruraux (II-C-1-a et b § 190 à 200).

160

En revanche, ce principe exclut de l'exonération certains titulaires de revenus non commerciaux (II-C-2 § 210).

B. Notion de profession

1. Exercice, à titre habituel et constant, d'une activité de nature à procurer à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence

170

D'une façon générale, la profession consiste dans l'exercice, à titre habituel et constant, d'une activité de nature à procurer à celui qui l'exerce le moyen de satisfaire aux besoins de l'existence.

Bien entendu, cette profession doit être effectivement exercée, ce qui suppose que le redevable accomplisse des actes précis et des diligences réelles caractérisant, au sens courant du terme, la pratique d'une profession mais dont la nature dépend de la taille de l'exploitation, des secteurs d'activité et des usages : présence sur le lieu de travail, réception et démarchage de la clientèle, participation directe à la conception et à l'élaboration des produits, contacts avec les fournisseurs, déplacements professionnels, participation aux décisions engageant l'exploitation, établissement de factures ou de notes, relance des débiteurs défaillants, etc.

Néanmoins, si elle est nécessaire, cette condition n'est pas suffisante : outre ces actes et diligences, le caractère professionnel d'une activité est apprécié en fonction d'un faisceau d'indices, tels notamment :

- l'inscription au registre du commerce et des sociétés ou au répertoire des métiers en ce qui concerne certaines professions industrielles, commerciales ou artisanales ;
- l'inscription à un organisme professionnel (ordres et syndicats notamment) ;
- le caractère habituel de l'activité : tel est le cas lorsque les actes qui caractérisent l'activité sont effectués de manière répétitive et constante ;
- l'exercice de l'activité dans un but lucratif de telle façon que celle-ci procure ou contribue à fournir au redevable des ressources lui permettant de faire face aux besoins de l'existence ;
- l'exercice de l'activité pour son propre compte ;
- l'existence d'une organisation destinée à réaliser les opérations commerciales (ensemble de moyens -personnel, matériel, locaux spécialisés et aménagés- servant à leur réalisation) ;

- l'existence d'une clientèle ;
- l'existence d'une qualification professionnelle (possession obligatoire de certains diplômes, etc.) ;
- l'affiliation au régime obligatoire d'assurance maladie des non-salariés des professions non agricoles, ou, s'agissant des professions agricoles, de l'assurance maladie, invalidité, maternité du régime des non salariés agricoles (AMEXA).

2. Application jurisprudentielle

180

Dans un arrêt du 30 octobre 1989 (Cass. com., 30 octobre 1989, n° 88-14330), la Cour de cassation a jugé que les actes accomplis par le tuteur en représentation de la personne protégée sont réputés accomplis par celle-ci.

En l'espèce, le litige portait sur la qualification à donner, en matière d'ISF, aux parts d'une société civile agricole possédées par une personne majeure sous tutelle.

Dans des situations analogues et conformément à la règle exposée par la Haute Juridiction, il y a lieu de considérer que la condition d'effectivité des fonctions professionnelles doit s'apprécier au regard de l'activité déployée par le tuteur dans le cadre de sa mission de représentation.

Cet arrêt rendu en matière d'ISF est transposable à l'IFI.

C. Situations particulières

1. Bailleurs de fonds ruraux

a. Bail à métayage

190

Les biens ruraux donnés en bail à métayage sont considérés comme des actifs professionnels s'ils répondent à la définition donnée au I de l'article 975 du CGI dès lors que le bailleur doit être considéré comme un exploitant agricole.

Toutefois, dans un arrêt du 30 mai 2012, la Cour de cassation a jugé que ne peuvent être considérés comme des biens professionnels les parts d'un groupement foncier agricole (GFA) afférents à des biens ruraux donnés à bail à métayage procurant des revenus minimes, voire des déficits agricoles alors que par ailleurs les contribuables perçoivent des retraites plus conséquentes (Cass. com., 30 mai 2012, n° 11-18323).

Cet arrêt rendu en matière d'ISF est transposable à l'IFI. La reconnaissance du caractère d'exploitant agricole ne permet pas, en effet, de s'affranchir des autres conditions d'application du régime d'exonération.

b. Bail à ferme

200

La location de fonds ruraux par bail à ferme ne constitue pas une profession au regard de l'IFI.

Toutefois, en vertu de dispositions particulières, les biens ruraux loués par bail à ferme bénéficient de l'exonération au titre des actifs professionnels dans les cas suivants :

- lorsqu'ils font l'objet d'un bail à long terme dans les conditions définies au [BOI-PAT-IFI-30-10-50](#) ;
- lorsque ces biens sont loués à une société d'exploitation (ou mis à la disposition d'une telle société) et que leur propriétaire détient, dans cette société, des parts ou actions ayant elles-mêmes la qualité d'actifs professionnels ([BOI-PAT-IFI-30-10-10-20](#) au II § 20 à 40 pour les conditions et limites d'application de cette mesure).

Si ces conditions sont satisfaites, les fonds ruraux ainsi loués sont considérés comme professionnels pour le bailleur sans qu'il y ait lieu de rechercher si l'activité de ce dernier répond aux critères généraux d'exercice d'une profession ni si elle est exercée à titre principal. Dès lors, si le bailleur possède, par ailleurs, pour l'exercice de sa véritable activité professionnelle, d'autres biens ou droits immobiliers répondant à ces conditions, le caractère professionnel doit être également reconnu à ceux-ci.

En outre, il est précisé que lorsqu'ils ne peuvent être qualifiés d'actifs professionnels, les biens ruraux donnés à bail à long terme bénéficient d'une exonération partielle d'IFI ([BOI-PAT-IFI-30-20](#)).

2. Titulaires de revenus non commerciaux

210

Ne peuvent être réputés exercer une activité professionnelle, même libérale, sans que cette liste soit limitative :

- les héritiers ou légataires des inventeurs ou auteurs ;
- les personnes réalisant des opérations de bourse dont les produits sont taxables en application des dispositions des 1° et 5° du 2 de [l'article 92 du CGI](#) ;
- les propriétaires de chevaux de course non éleveurs, non entraîneurs ;
- et, plus généralement, les bénéficiaires de revenus non dénommés et de profits divers relevant des bénéfices non commerciaux à défaut de pouvoir être rattachés à une autre catégorie de bénéfices ou de revenus.

220

En revanche, conformément aux principes généraux, exercent une profession libérale les membres des professions non commerciales, c'est-à-dire celles dont l'activité est exercée de manière indépendante et présente généralement un caractère intellectuel prépondérant (activités médicales et paramédicales, avocats, experts-comptables et comptables agréés, commissaires aux comptes, de syndicats et administrateurs judiciaires, conseils juridiques et fiscaux, experts auprès des tribunaux, architectes, agents d'assurances, ingénieurs-conseils, écrivains, compositeurs, artistes-peintres, sculpteurs, etc.), ainsi que les titulaires de charges et offices (notaires, huissiers, commissaires-priseurs, avocats au Conseil d'État et à la Cour de cassation, greffiers des tribunaux de commerce).