

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts
DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-30-10-10-40-20190902

Date de publication : 02/09/2019

**PAT - IFI - Actifs exonérés - Exonération des actifs professionnels -
Actifs affectés à l'activité exercée sous la forme individuelle - Affectation
des actifs immobiliers à l'exercice de la profession**

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 4 : Affectation des actifs immobiliers à l'exercice de la profession

Sommaire :

I. Entreprises individuelles à caractère industriel, commercial ou artisanal

A. Règles générales

1. La jurisprudence du Conseil d'État reconnaît à l'exploitant individuel la liberté d'inscrire ou non au bilan de son entreprise les biens dont il est propriétaire

2. Circonstances de fait et présomptions simples

B. Précisions

II. Exploitations agricoles

III. Professions libérales

A. Cas particuliers : parts de sociétés civiles

B. Parts ou actions de SARL ou actions de SA constituées pour l'exercice d'une profession libérale

IV. Professions salariées

V. Date à considérer pour déterminer la composition du patrimoine professionnel

1

L'existence d'un lien d'affectation entre l'activité éligible exercée et les actifs immobiliers pour que ces derniers puissent être regardés comme des actifs professionnels exonérés est une condition essentielle qui résulte des termes mêmes de l'article 975 du code général des impôts (CGI).

D'une façon générale, les actifs professionnels s'entendent de ceux qui, ayant un lien de causalité directe suffisant avec l'exploitation, sont utilisés effectivement pour les besoins de l'activité professionnelle ou ne pourraient être utilisés à un autre usage.

Il est signalé que les modalités de détention des actifs professionnels (crédit-bail, placement en trust, etc.) importent peu dès lors qu'ils sont compris dans l'assiette imposable à l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) du redevable.

Il est également signalé que l'exonération est susceptible de s'appliquer à des biens ou droits détenus indirectement par le redevable, via des sociétés ou organismes, lorsqu'ils sont affectés à son activité professionnelle. L'exonération portera alors sur la fraction imposable de la valeur des parts ou actions détenues par le redevable au sens du 2° de l'article 965 du CGI.

Sont par exemple concernés les biens ou droits immobiliers compris dans les parts de sociétés immobilières de copropriété visées à l'article 1655 ter du CGI assurant la jouissance d'immeubles utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle et les parts de sociétés de personnes ayant pour objet la location ou la mise à disposition de moyens d'exploitation (exemple : sociétés civiles immobilières propriétaires des locaux professionnels d'une entreprise).

Le caractère professionnel n'est bien entendu reconnu qu'à hauteur de la fraction de la valeur de ces parts ou actions représentative des biens et droits immobiliers, détenus directement ou indirectement, affectés à l'activité professionnelle du redevable.

Remarque : De la même manière, sont susceptibles d'être exonérés les actifs détenus directement ou indirectement, par le redevable, le cas échéant par détermination de la loi (CGI, art. 965 et suivants), lorsqu'ils sont affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale d'une société de personnes (BOI-PAT-IFI-30-10-20) ou d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés (BOI-PAT-IFI-30-10-30) dans laquelle le redevable exerce son activité professionnelle principale. L'exonération suit alors des modalités particulières de calcul (BOI-PAT-IFI-30-10-40).

Par ailleurs, les précisions suivantes sont apportées.

I. Entreprises individuelles à caractère industriel, commercial ou artisanal

A. Règles générales

10

En principe, les actifs immobiliers affectés à l'exploitation de ces entreprises figurent à leur bilan (ou bilan simplifié pour les entreprises relevant du régime simplifié d'imposition) ou sur le document en tenant lieu. Lorsque d'autres actifs immobiliers, non affectés à l'exploitation sont inscrits au bilan, ils n'ont pas pour autant le caractère d'actifs professionnels.

1. La jurisprudence du Conseil d'État reconnaît à l'exploitant individuel la liberté d'inscrire ou non au bilan de son entreprise les biens dont il est propriétaire

20

La jurisprudence du Conseil d'État reconnaît à l'exploitant individuel la liberté d'inscrire ou non au bilan de son entreprise les biens dont il est propriétaire.

Par suite, si le défaut d'inscription d'un actif immobilier au bilan d'une entreprise ou sur l'état en tenant lieu conduit à présumer que cet actif n'a pas un caractère professionnel - tout au moins lorsqu'il s'agit d'actifs immobiliers autres que ceux affectés par nature à l'exploitation - il demeure que, dans certains cas, peuvent être considérés comme professionnels des actifs immobiliers qui, appartenant à l'exploitant, ne figurent pas au bilan ou sur le document en tenant lieu, mais qui sont affectés à l'exploitation au sens indiqué au § 1.

Bien entendu, dans ce cas, et à défaut d'affectation par nature à l'exploitation, il appartient aux intéressés d'apporter la preuve de ce lien d'affectation et de l'utilisation effective du bien pour les besoins de l'exploitation.

En sens inverse, si l'inscription d'un actif immobilier au bilan d'une entreprise permet, en principe, de présumer qu'il s'agit d'un actif professionnel, ce caractère n'est définitivement établi que si l'actif en cause est réellement affecté à l'exploitation. Doivent donc être qualifiés d'actifs non professionnels, les actifs immobiliers qui, en dépit de leur inscription au bilan, ne satisfont pas à cette condition.

30

Ainsi, conformément à un arrêt rendu par la Cour de cassation (Cass. com., 15 juin 1993, n° 91-12745), si, en ce qui concerne les entreprises individuelles, l'inscription des biens au bilan, ou leur mention sur le document en tenant lieu, en font présumer le caractère professionnel, l'administration peut rapporter la preuve qu'ils ne sont pas nécessairement et effectivement affectés à l'exercice de la profession.

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

2. Circonstances de fait et présomptions simples

40

Le point de savoir si un actif immobilier peut être regardé comme affecté à l'exercice de l'activité au sens de l'article 975 du CGI doit être apprécié, dans chaque situation particulière, en fonction des circonstances de fait, étant souligné que les présomptions mentionnées au I-A-1 § 20 à 30 ne sont que des présomptions simples, susceptibles à ce titre d'être combattues par les redevables ou l'administration.

À cet égard, si l'administration est appelée à faire preuve de vigilance, notamment dans le cas où des actifs immobiliers jusque-là maintenus en-dehors du bilan d'une exploitation individuelle sont transférés au bilan de celle-ci dans le but évident de revêtir, au regard de l'IFI, une apparence professionnelle, elle doit, en sens inverse, agir avec discernement dans l'appréciation de l'utilisation effective de ces actifs pour l'exploitation de l'entreprise et tenir compte des contraintes normales de gestion.

B. Précisions

50

En règle générale, sont des actifs professionnels les immobilisations nécessaires à la réalisation des opérations professionnelles ; il s'agit des actifs immobiliers de toute nature, acquis ou créés par l'entreprise pour être utilisés de manière durable comme instruments de travail. Tel est le cas principalement des actifs suivants :

- les chantiers et terrains directement utilisés par les entreprises industrielles ou commerciales pour les besoins de leur exploitation. Par ailleurs, pour permettre aux entreprises de faire face à leurs besoins d'extension, sont également présumés professionnels, même s'ils ne sont pas encore affectés à une telle utilisation au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, les terrains nus inscrits à l'actif du bilan de l'entreprise depuis moins de deux ans ;

- les immeubles - ou les droits immobiliers portant sur ces immeubles - utilisés pour l'exercice de l'activité professionnelle (locaux à usage industriel, commercial, artisanal). Il est également admis de

considérer comme professionnels les bâtiments affectés au logement du personnel ou aux œuvres sociales de l'entreprise, à l'exception des logements mis à la disposition, gratuite ou non, des dix ou cinq dirigeants ou cadres de direction les mieux rémunérés de l'entreprise selon que l'effectif du personnel dépasse ou non 200 salariés et, en tout état de cause, de l'exploitant lui-même. Si un immeuble ou le droit immobilier y afférent, même inscrit à l'actif du bilan d'une entreprise, sert en partie à l'exploitation et se trouve pour le surplus mis, gratuitement ou non, à la disposition privative de l'exploitant ou d'un tiers, seule la fraction de l'immeuble ou du droit immobilier y afférent utilisée à l'exercice de l'activité professionnelle peut être considérée comme un actif professionnel.

Il est admis qu'ont un caractère professionnel, les biens ou droits immobiliers détenus via des participations dans les sociétés de personnes constituées en vue de donner un cadre juridique approprié à l'exercice de l'activité professionnelle de l'entreprise (exemples : parts de sociétés civiles de construction-vente détenues par des entreprises de construction de logements, parts de groupement d'intérêt économique (GIE), etc.).

60

En revanche, sauf preuve contraire, sont présumés constituer des actifs non professionnels, notamment, les actifs immobiliers suivants :

- les terrains, non-inscrits à l'actif de l'entreprise, sauf s'il s'agit des sols de bâtiments utilisés pour l'activité professionnelle ou de terrains directement utilisés pour l'exercice de cette même activité. Sont également présumés non professionnels les terrains inscrits à l'actif de l'entreprise depuis au moins deux ans et non affectés à un tel usage au 1^{er} janvier de l'année d'imposition ;
- les immeubles donnés en location, ou mis à la disposition de tiers.

De même, si des locaux précédemment affectés à l'exercice d'une activité professionnelle sont transférés, à l'occasion du départ à la retraite de l'exploitant, dans le patrimoine privé de ce dernier, ils perdent nécessairement leur caractère professionnel et doivent être traités comme les autres éléments du patrimoine immobilier du redevable.

II. Exploitations agricoles

70

Les indications données au [I § 10 à 60](#) pour les entreprises industrielles ou commerciales sont également applicables aux exploitations agricoles.

80

Pour les agriculteurs sont ainsi notamment considérées comme des actifs professionnels les immobilisations utilisées de manière durable pour les besoins de leur exploitation.

Il s'agit des immeubles (terres, améliorations foncières, plantations, bâtiments d'exploitation, etc.) même si l'exploitant a opté pour le maintien des terres dans son patrimoine privé dans les conditions prévues par [l'article 38 sexdecies D de l'annexe III au CGI](#).

Mais, comme pour les autres catégories de redevables, seuls les immeubles ou fractions d'immeubles affectés à l'activité professionnelle peuvent être considérés comme un actif professionnel, à l'exclusion des parties utilisées à titre personnel ou familial et qui n'ont pas, de ce fait, un lien de causalité directe suffisant avec l'exploitant. Ainsi, le caractère professionnel ne saurait être reconnu aux locaux d'habitation des agriculteurs.

Par ailleurs, sous réserve des cas particuliers mentionnés au [II-C-1 § 190 et 200 du BOI-PAT-IFI-30-10-10-10](#), les parcelles données à bail ne peuvent être regardées comme des actifs professionnels,

alors même qu'elles sont inscrites à l'actif du bilan. Il en va de même des terrains utilisés principalement pour la chasse.

90

Il est par ailleurs précisé que les biens et droits immobiliers détenus indirectement par l'intermédiaire de parts de coopératives agricoles, de sociétés d'intérêt collectif agricole (SICA) ou de coopératives d'utilisation de matériel agricole (CUMA), lorsqu'elles sont la propriété d'un exploitant agricole exerçant son activité professionnelle à titre principal, sont exonérés en tant qu'actifs professionnels à hauteur de la fraction des parts correspondant à la détention statutaire minimale imposée au redevable pour bénéficier des services de la coopérative, de la SICA ou de la CUMA.

III. Professions libérales

100

Quel que soit leur régime d'imposition, les membres des professions non commerciales ne sont pas tenus d'établir un bilan. En effet :

- les contribuables placés sous le régime déclaratif spécial ne sont soumis à aucune obligation particulière quant à l'inventaire de leurs actifs professionnels ;
- les contribuables relevant du régime de la déclaration contrôlée sont seulement astreints à la production d'un registre des immobilisations et des amortissements, appuyé des pièces justificatives correspondantes.

110

Si les indications données au I-A § 10 à 60 en ce qui concerne les entreprises individuelles industrielles, commerciales ou artisanales s'appliquent également aux professions libérales, l'absence de comptabilité imposera souvent de s'en rapporter à la seule analyse des circonstances de fait pour déterminer l'affectation, et donc l'utilisation effective, d'un actif immobilier à l'activité professionnelle.

A. Cas particuliers : parts de sociétés civiles

120

Les biens ou droits immobiliers détenus par l'intermédiaire de sociétés civiles peuvent être reconnus comme professionnels à hauteur de la fraction des parts nécessaires à l'exercice de l'activité libérale. Bien entendu, peuvent également être considérés comme professionnels les biens ou droits immobiliers détenus par l'intermédiaire de ces parts de sociétés civiles pour leur fraction affectée à l'activité professionnelle du redevable.

B. Parts ou actions de SARL ou actions de SA constituées pour l'exercice d'une profession libérale

130

Lorsque l'exercice d'une profession libérale revêt la forme d'une société anonyme (SA) ou d'une société à responsabilité limitée (SARL), il est admis, par similitude avec le cas où une telle activité est exercée sous la forme d'une société civile professionnelle (SCP), que les biens et droits immobiliers, détenus directement ou indirectement, par l'intermédiaire des parts de ces sociétés constituent des actifs professionnels dans le cas où la détention de ces parts ou actions est la condition nécessaire à

l'exercice d'une profession libérale (exemple : actions ou parts d'une clinique constituée en SA ou en SARL détenues par un chirurgien qui y exerce son activité, si cette détention conditionne l'activité en cause). Toutefois, les actifs imposables que représentent ces parts ou actions ne sont considérés comme professionnels qu'à hauteur de la fraction des parts correspondant à la quotité exigée par les statuts, ou à défaut à celle nécessaire à l'exercice de son activité par l'intéressé.

En outre, il est également admis, dans ce cas de figure, que les actifs détenus par l'intermédiaire de ces parts constituent des actifs professionnels à hauteur de la fraction de ceux affectés à l'activité éligible de l'entreprise si leur détenteur y exerce sa profession principale, même s'il ne répond pas aux conditions de seuil de détention et de nature des fonctions exercées prévues au III de l'[article 975 du CGI](#).

Si le redevable exerce la même activité libérale dans plusieurs sociétés dont il détient des participations, l'ensemble de ses participations peut être considéré comme un actif professionnel unique. Ces participations sont exonérées si les fonctions exercées par le redevable constituent l'essentiel de ses activités économiques ou, à défaut, lui procurent la plus grande partie de ses revenus professionnels.

Il en va ainsi dans le cas où les dispositions réglementaires organisant le régime et les statuts des SCP n'ont pas encore été prises pour telle ou telle profession libérale ou lorsque la possibilité d'exercer collectivement la profession sous forme de société anonyme ou de SARL est également admise. Tel est le cas, par exemple, des experts-comptables.

IV. Professions salariées

140

Pour les membres des professions salariées visées au [BOI-PAT-IFI-30-10-10-10](#), les actifs professionnels s'entendent des actifs immobiliers constituant des immobilisations (locaux, permanence d'élu), lorsqu'ils sont considérés comme professionnels. Il est rappelé que seule la partie de ces actifs exclusivement affectée à l'exercice de la profession est à prendre en compte.

V. Date à considérer pour déterminer la composition du patrimoine professionnel

150

Les actifs professionnels s'entendent de ceux qui, faisant partie du patrimoine du contribuable, sont utilisés pour les besoins professionnels au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Toutefois, pour les entreprises arrêtant leur exercice en cours d'année, il est admis que les actifs professionnels sont déterminés à partir de l'inventaire dressé à la clôture du dernier exercice arrêté au cours de l'année civile précédant l'année d'imposition.

Les entreprises qui optent pour l'application de cette méthode doivent en principe l'utiliser chaque année. Si elles décident de revenir à la règle de droit commun, elles ne sont plus admises à bénéficier ultérieurement de la solution visée à l'alinéa précédent.