

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-ISF-30-30-50-20150902

Date de publication : 02/09/2015

Date de fin de publication : 11/10/2018

PAT - ISF - Assiette - Exonération des biens professionnels - Biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible, parts de groupements fonciers agricoles ou de groupements agricoles fonciers non exploitants et biens situés hors de France

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine

Impôt de solidarité sur la fortune

Titre 3 : Assiette

Chapitre 3 : Exonérations des biens professionnels

Section 5 : Biens ruraux donnés à bail à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants (GFA) et biens situés hors de France

Sommaire :

I. Biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible

A. Principes généraux

B. Régime juridique des baux ruraux à long terme

1. Différentes formes de baux

2. Établissement d'un état des lieux

3. Cession du bail

4. Conséquences en matière d'impôt de solidarité sur la fortune pour les biens donnés à bail à long terme et les biens donnés à bail cessible

C. Durée minimale du bail

D. Titulaire du bail

E. Utilisation du bien par le preneur dans l'exercice de sa profession principale

F. Conséquences de l'exploitation sous la forme sociétaire des biens ruraux loués par bail à long terme ou bail cessible

1. Location des biens ruraux consentis à une société

2. Mise à la disposition d'une société des biens ruraux et apport à une société du droit au bail afférent à des biens ruraux

3. Conséquence du fractionnement du caractère professionnel de certains biens ruraux

II. Parts de GFA et de GAF non exploitants

A. Conditions prévues au 4° du 1 de l'article 793 du CGI

1. Conditions relatives au groupement

2. Conditions relatives au porteur de parts

B. Nature des apports

C. Durée du bail

D. Titulaire du bail

E. Utilisation du bien par le preneur dans l'exercice de sa profession principale

F. Conséquences de l'exploitation sous la forme sociétaire des biens ruraux loués par bail à long terme ou bail cessible

1. Location des biens ruraux consentis à une société

2. Mise à la disposition d'une société des biens ruraux et apport à une société du droit au bail afférent à des biens ruraux

3. Conséquence du fractionnement du caractère professionnel de certains biens ruraux

III. Biens situés hors de France

A. Bien rural situé à l'étranger, donné à bail à long terme et à bail cessible, parts de GFA et de GAF

B. Droits sociaux détenus dans des sociétés étrangères par des redevables domiciliés en France

1. La société étrangère est elle-même imposable à l'impôt sur les bénéfices à l'étranger

2. La société étrangère n'est pas assujettie à l'impôt sur les bénéfices, les associés étant personnellement imposables sur leur part de bénéfices

C. Entreprise (française ou étrangère) détenant des établissements ou des biens situés à l'étranger ou des parts ou actions de sociétés étrangères

1

Les immeubles ruraux loués par bail à long terme ou à bail cessible, parts de groupements fonciers agricoles (GFA) et de groupements agricoles fonciers (GAF) non exploitants ainsi que certains biens situés hors de France sont sous certaines conditions, qualifiés de biens professionnels.

I. Biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible

A. Principes généraux

10

L'article 885 P du code général des impôts (CGI) accorde la qualification de biens professionnels aux immeubles ruraux loués par bail à long terme ou à bail cessible lorsque les conditions suivantes sont remplies :

- le bien doit être donné soit à bail à long terme dans les conditions prévues de l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime, soit donné à bail cessible dans les conditions prévues de l'article L. 418-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime ;

- la durée du bail doit être au minimum de dix-huit ans ;

- le bail doit être consenti par le bailleur à certains membres de sa famille (conjoint, leurs ascendants, descendants, leurs frères, sœurs, conjoint de l'un de leurs ascendants ou descendants) ;

- le preneur doit utiliser le bien rural dans l'exercice de sa profession principale.

Lorsque les conditions prévues à l'article 885 P du CGI sont satisfaites, la qualité de biens professionnels est attribuée à la totalité des biens et non pas seulement à concurrence de la fraction exonérée des droits d'enregistrement.

B. Régime juridique des baux ruraux à long terme

1. Différentes formes de baux

20

La loi n° 70-1298 du 31 décembre 1970 modifiée a créé, indépendamment des baux régis par le statut du fermage, le bail à long terme susceptible de revêtir une des trois formes définies de l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime et l'article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime.

En premier lieu, le bail rural à long terme peut revêtir la forme d'un bail conclu pour une durée initiale d'au moins dix-huit ans, sans possibilité de reprise triennale pendant son cours. Un tel bail est cessible dans les conditions prévues à l'article L. 411-34 du code rural et de la pêche maritime et l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime, et renouvelable de plein droit par période de neuf ans.

Toutefois, un preneur qui est à plus de neuf ans et à moins de dix-huit ans de l'âge de la retraite peut conclure un bail à long terme d'une durée égale à celle qui doit lui permettre d'atteindre cet âge (code rural et de la pêche maritime, art. L. 416-4). Ce bail est également renouvelable par période de neuf ans. Mais, lorsque le preneur a atteint l'âge de la retraite retenu en matière d'assurance vieillesse des exploitants agricoles, chacune des parties peut refuser le renouvellement du bail ou mettre fin à celui-ci à l'expiration de chaque période annuelle à partir de laquelle le preneur aura atteint ledit âge.

Par ailleurs, le bail de dix-huit ans renouvelable peut comporter une clause écartant la cessibilité du bail aux descendants du fermier, telle qu'elle est prévue par l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime.

Aux termes du premier alinéa de l'article L. 416-2 du code rural et de la pêche maritime, un bail rural peut à tout moment être converti, par accord des parties, en bail à long terme soit par transformation du bail initial, soit par conclusion d'un nouveau contrat.

En second lieu, le bail à long terme peut revêtir la forme d'un bail conclu pour une durée initiale de vingt-cinq ans au moins et devant à l'expiration de cette période se renouveler, sans limitation de durée, par tacite reconduction. Dans ce cas, chacune des parties peut y mettre fin chaque année, par acte extrajudiciaire, et le congé prend effet à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle il a été donné.

En troisième lieu, l'article L. 416-5 du code rural et de la pêche maritime prévoit que le bail à long terme prend la dénomination de bail de carrière lorsqu'il porte sur une exploitation agricole constituant une unité économique ou sur un lot de terres d'une superficie supérieure à la surface minimale d'installation, qu'il est conclu pour une durée qui ne peut être inférieure à vingt-cinq ans et qu'il prend fin à l'expiration de l'année culturale pendant laquelle le preneur atteint l'âge de la retraite retenu en matière d'assurance vieillesse agricole.

2. Établissement d'un état des lieux

30

Il résulte des dispositions de l'article L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime que le bail à long terme doit être suivi d'un état des lieux.

3. Cession du bail

40

Aux termes de l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime, sous réserve des dispositions de l'article L. 418-1 et suivants du code rural et de la pêche maritime et nonobstant les dispositions de l'article 1717 du code civil, toute cession d'un bail rural est interdite. Toutefois, ce même article permet la cession du bail, consentie avec l'agrément du bailleur, au profit du conjoint du preneur participant à l'exploitation ou aux descendants du preneur ayant atteint l'âge de la majorité ou ayant été émancipés. À défaut d'agrément du bailleur, la cession peut être autorisée par le tribunal paritaire.

Néanmoins, s'agissant des baux à long terme, le troisième alinéa de l'article L. 416-2 du code rural et de la pêche maritime prévoit qu'il peut être convenu que les descendants du preneur ne pourront bénéficier de l'article L. 411-35 du code rural et de la pêche maritime.

4. Conséquences en matière d'impôt de solidarité sur la fortune pour les biens donnés à bail à long terme et les biens donnés à bail cessible

50

Le bail à long terme ou cessible tel qu'il est défini par la loi n° 70-1298 du 31 décembre 1970 modifiée n'est susceptible de concerner que des biens ruraux.

Dès lors, au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, seuls ces biens peuvent, pour le bailleur, être considérés comme des biens professionnels dans la mesure où ils sont donnés à bail à long terme ou cessible dans les conditions analysées aux I-A et B § 10 à 40 et, sous réserve des précisions données ci-après, qu'il s'agisse d'un bail à fermage ou à métayage.

La conversion d'un bail rural en bail à long terme ou cessible ne peut avoir un effet rétroactif.

Lorsque le preneur consent des sous-locations de certains bâtiments pour un usage de vacances ou de loisirs pour une durée n'excédant pas trois mois consécutifs, le bailleur continue à bénéficier du régime des biens professionnels. Il en est de même des biens loués par bail à long terme ou bail cessible par un groupement foncier agricole.

Enfin, le bail d'une exploitation agricole sise hors de France, même s'il se réfère aux dispositions de la loi du 31 décembre 1970 modifiée, ne peut satisfaire à toutes les conditions prévues par les dispositions de l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime. Un tel bien ne peut donc être qualifié de bien professionnel.

C. Durée minimale du bail

60

La durée du bail doit être au minimum de dix-huit ans pour que le bien loué puisse être qualifié de bien professionnel au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune.

Cette disposition écarte la qualification de bien professionnel pour les immeubles ruraux qui seraient loués dans les conditions prévues à l'article L. 416-4 du code rural et de la pêche maritime rappelées au I-B-1 § 20. Ce texte prévoit, en effet, qu'un preneur, qui est à plus de neuf ans et à moins de dix-huit ans de l'âge de la retraite, peut conclure un bail à long terme d'une durée égale à celle qui doit lui permettre d'atteindre cet âge. Dans ce cas, dès lors que la durée du bail est inférieure à dix-huit ans, l'immeuble rural loué ne peut, pour le bailleur, être qualifié de bien professionnel au titre de l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune.

D. Titulaire du bail

70

La qualification de bien professionnel est réservée aux biens ruraux loués à certains proches parents du bailleur limitativement énumérés par la loi. Il s'agit :

- du conjoint du bailleur ;
- des frères et sœurs du bailleur et de son conjoint ;
- des ascendants du bailleur et de son conjoint ;
- des descendants du bailleur et de son conjoint ;
- des conjoints des ascendants ou descendants du bailleur et de son conjoint.

La définition du groupe familial est restrictive. Elle ne peut être étendue, par exemple à des personnes unies avec le bailleur ou son conjoint par un simple lien d'alliance.

En revanche, dans l'hypothèse où le bail est consenti à des copreneurs dont l'un est membre du groupe familial tel qu'il a été défini par la loi, le bien rural est considéré comme bien professionnel, à hauteur de la part de ce copreneur, si les autres conditions pour bénéficier de l'exonération sont remplies.

E. Utilisation du bien par le preneur dans l'exercice de sa profession principale

80

Le preneur doit utiliser le bien rural dans l'exercice de sa profession principale.

La détermination de la profession principale se fait conformément aux directives données au [BOI-PAT-ISF-30-30-10-30](#).

À titre d'exemple, dès lors que le bail à long terme d'un domaine viticole est consenti au profit d'une société dont le preneur remplit la condition d'exercice d'une fonction de direction figurant parmi celles limitativement énumérées au 1° de l'article 885 O bis du CGI, mais pas la condition de sa rémunération représentant plus de la moitié des revenus professionnels, les biens ruraux ne peuvent en aucun cas être qualifiés de biens professionnels (RM Haenel n° 7460, JO Sénat du 27 octobre 1994, p. 2570).

F. Conséquences de l'exploitation sous la forme sociétaire des biens ruraux loués par bail à long terme ou bail cessible

90

Selon les dispositions de l'article 885 P du CGI, les baux ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible loués à une société ou mis à la disposition d'une société ou dont le droit au bail est apporté à une société peuvent être qualifiés de biens professionnels si les conditions suivantes sont remplies.

1. Location des biens ruraux consentis à une société

100

Les baux ruraux, respectant les conditions énumérées aux deuxième et troisième alinéas de l'[article 885 P du CGI](#), peuvent être consentis à une société à objet principalement agricole contrôlée à plus de 50 % par le bailleur des biens ou le détenteur des parts, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs.

Pour l'appréciation du seuil de contrôle de 50 %, il convient de prendre en compte le capital et les droits de vote dans les assemblées générales détenus collectivement par l'ensemble des membres du cercle familial susnommés.

L'exonération attachée à de tels biens ruraux est accordée à concurrence du pourcentage de participation détenue par les personnes précitées qui exercent, dans la société à laquelle les biens sont loués, leur activité professionnelle principale au sens des indications données au [BOI-PAT-ISF-30-30-10-30](#).

Dès lors, pour déterminer la fraction exonérée du bien rural, il convient de prendre en compte la seule participation des personnes, membres du groupe familial, qui exercent leur activité principale dans la société. Dans l'hypothèse où l'une des ces personnes détiendrait des droits démembrés (usufruit ou nue-propriété seulement), leur pourcentage de participation sera calculé par application de l'[article 669 du CGI](#).

2. Mise à la disposition d'une société des biens ruraux et apport à une société du droit au bail afférent à des biens ruraux

110

Il résulte des dispositions de l'[article 885 P du CGI](#) que la mise à la disposition du bien rural à une société telle que mentionnée au [I-F-1 §100](#) et dans les conditions prévues à l'[article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime](#), est permise.

L'exonération attachée à de tels biens est accordée dans les mêmes proportions et sous les mêmes conditions que celles exposées au [I-F-1 §100](#).

Il en est de même dans l'hypothèse de l'apport à une société, dans les conditions prévues à l'[article L. 411-38 du code rural et de la pêche maritime](#), du droit au bail afférent aux biens ruraux.

3. Conséquence du fractionnement du caractère professionnel de certains biens ruraux

120

La fraction des biens ruraux à laquelle n'est pas attachée une exonération au titre des biens professionnels, dans les hypothèses évoquées aux [I-F-1 et 2 § 100 à 110](#), bénéficie du régime de faveur prévu à l'[article 885 H du CGI](#).

Il est rappelé que, sous réserve de certaines conditions, le caractère de bien professionnel est reconnu dans l'hypothèse d'une location ou d'une mise à disposition d'un bien rural, faite directement par le propriétaire du bien ou par un groupement dont il détient des parts, dans la mesure où cette location ou cette mise à disposition ne prive pas en fait le propriétaire du bien ou des droits de la possibilité d'utiliser les biens pour les besoins exclusifs de son activité professionnelle exercée à titre principal ([BOI-PAT-ISF-30-30-10-20](#)).

II. Parts de GFA et de GAF non exploitants

130

L'[article 885 Q du CGI](#) accorde la qualification de biens professionnels aux parts de groupements fonciers agricoles et de groupements agricoles fonciers sous réserve que :

- les conditions prévues au 4° du 1 de l'[article 793 du CGI](#) soient remplies ;
- les parts soient représentatives d'apports constitués par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole ;
- les baux consentis répondent aux conditions de forme et de durée prévues à l'[article 885 P du CGI](#) ;
- les baux soient consentis par le groupement au détenteur de parts, à son conjoint, à leurs ascendants ou descendants, aux conjoints des ascendants et des descendants du détenteur de parts d'un groupement ou de son conjoint ;
- le preneur utilise le bien loué dans l'exercice de sa profession principale.

140

Toutefois, lorsque les parts de GFA ou de GAF ne peuvent être considérées comme biens professionnels, une exonération partielle, analogue à celle prévue en faveur des biens ruraux loués à long terme ou à bail cessible, est accordée sous certaines conditions.

150

Lorsque les conditions prévues à l'[article 885 Q du CGI](#) sont satisfaites, la qualité de biens professionnels est attribuée à la totalité des parts et non pas seulement à concurrence de la fraction exonérée des droits d'enregistrement.

160

La qualification de biens professionnels s'applique également à la fraction représentative de biens de nature agricole des parts de groupements fonciers ruraux mentionnés à l'[article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime](#) qui remplissent les conditions visées à l'[article 885 Q du CGI](#) (cf. **II § 130**). Les groupements fonciers ruraux (GFR) sont des sociétés civiles formées en vue de rassembler et gérer des immeubles à usage agricole et forestier. L'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime prévoit que leurs biens sont régis, notamment en matière fiscale, selon les dispositions propres aux groupements fonciers agricoles (GFA), pour la partie agricole, et selon les dispositions propres aux groupements forestiers, pour la partie forestière.

De même, l'[article 848 bis du CGI](#) prévoit que la fraction des parts des groupements fonciers ruraux, prévus par l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, représentative de biens de nature agricole est soumise, dans les mêmes conditions, aux dispositions qui régissent les droits de mutation à titre gratuit applicables aux parts de GFA. Il résulte donc des dispositions combinées de l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, l'[article 848 bis du CGI](#) et l'[article 885 D du CGI](#) que l'exonération totale dont bénéficient certaines parts de GFA au titre des biens professionnels, s'applique à la fraction des parts de GFR représentatives de biens de nature agricole qui remplissent les conditions mentionnées à l'article 885 Q du CGI (en ce sens, déclaration du ministre chargé du budget, JO Sénat du 27 novembre 1996, p. 6025).

Remarque :

Les parts de GFA et de GAF exploitants sont soumises aux mêmes règles que les parts des sociétés de personnes ([BOI-PAT-ISF-30-30-20](#)).

A. Conditions prévues au 4° du 1 de l'article 793 du CGI

165

Ces conditions relatives au groupement et au porteur de parts sont les suivantes.

1. Conditions relatives au groupement

170

Ces conditions sont au nombre de deux :

- les statuts du groupement doivent interdire l'exploitation en faire-valoir direct ;
- les fonds agricoles qui composent le patrimoine du groupement doivent avoir été donnés à bail à long terme dans les conditions prévues de l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime, l'article L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime et l'article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime ou à bail cessible dans les conditions prévues de l'article L. 418-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime.

2. Conditions relatives au porteur de parts

180

En principe, l'exonération de droits de mutation à titre gratuit prévue au 4° du 1 de l'article 793 du CGI n'est applicable qu'aux parts détenues depuis deux ans au moins par le donateur ou le défunt au moment où se produit la mutation.

Toutefois, le deuxième alinéa du 4° du 1 de l'article 793 du CGI prévoit expressément que le délai de détention de deux ans n'est pas exigé lorsque le donateur ou le défunt a été partie au contrat de constitution du groupement et, à ce titre, a effectué des apports constitués exclusivement par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole.

Seules les parts reçues dans ces conditions peuvent bénéficier de l'exonération partielle des droits de mutation à titre gratuit sans que le délai de détention soit requis.

190

Au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, la qualification de bien professionnel ne peut donc être attribuée qu'à des parts de GFA ou de GAF dont les statuts lui interdisent l'exploitation en faire-valoir direct et si les biens sont donnés à bail à long terme dans les conditions prévues de l'article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime, à l'article L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime et à l'article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime ou à bail cessible dans les conditions prévues de l'article L. 418-1 du code rural et de la pêche maritime à l'article L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime.

En outre, ces parts doivent être détenues par le redevable depuis deux ans au moins au jour du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Ce délai n'est pas exigé du redevable qui, partie au contrat de constitution du groupement a, à ce titre, effectué des apports constitués exclusivement par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole. Il est également admis que ce délai ne soit pas exigé du redevable qui a effectué de tels apports à l'occasion d'une augmentation du capital du GFA ou du GAF.

Pour déterminer si, au premier jour de la période d'imposition, les parts de GFA ou de GAF que le redevable a recueillies par succession ou donation, satisfont au délai de détention de deux ans pour pouvoir, au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, être qualifiées de biens professionnels, la durée de détention des parts en cause par le défunt ou le donateur doit être prise en compte.

B. Nature des apports

200

Seules les parts représentatives d'apports constitués par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole peuvent avoir la qualité de biens professionnels.

Les parts représentatives d'apports en numéraire ne peuvent, en aucun cas, être qualifiées de biens professionnels.

Les bâtiments d'habitation dépendant de l'exploitation agricole conservent leur caractère de biens ruraux lorsqu'ils sont affectés au logement du personnel travaillant effectivement sur le fonds agricole.

Le redevable doit justifier, par tous moyens compatibles avec la procédure écrite, que les parts pour lesquelles il sollicite la qualité de biens professionnels sont des parts représentatives de tels apports. Cette preuve peut être rapportée par un certificat délivré par le groupement foncier agricole à cette fin à moins que cette indication ne figure déjà sur le certificat nominatif représentatif des parts sociales en cause.

C. Durée du bail

210

Le bail à long terme conclu dans les conditions prévues de l'[article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime](#) à l'[article L. 416-6 du code rural et de la pêche maritime](#), à l'[article L. 416-8 du code rural et de la pêche maritime](#) et à l'[article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime](#) ou à bail cessible dans les conditions prévues de l'[article L. 418-1 du code rural et de la pêche maritime](#) à l'[article L. 418-5 du code rural et de la pêche maritime](#) doit être d'une durée minimum de dix-huit ans pour que le bien concerné par le bail puisse être qualifié de bien professionnel.

Cette disposition écarte la qualification de bien professionnel pour les immeubles ruraux qui seraient loués dans les conditions prévues à l'[article L. 416-4 du code rural et de la pêche maritime](#) (cf. [I-C § 60](#)).

D. Titulaire du bail

220

La qualification de bien professionnel est réservée aux parts de GFA ou de GAF lorsque les baux sont consentis par le groupement :

- au détenteur de parts ou à son conjoint ;
- à leurs frères et sœurs.
- des ascendants du bailleur et de son conjoint ;
- des descendants du bailleur et de son conjoint ;

- des conjoints des ascendants ou descendants du bailleur et de son conjoint.

La définition du groupe familial est restrictive : elle ne peut être étendue à des personnes unies avec le porteur de parts ou son conjoint par un simple lien d'alliance.

Par contre, dans l'hypothèse où le bail est consenti à des copreneurs dont l'un est membre du groupe familial tel qu'il a été défini par la loi, les parts du GFA ou de GAF sont considérées comme biens professionnels à hauteur de la part de ce copreneur, si les autres conditions pour bénéficier de l'exonération sont remplies.

E. Utilisation du bien par le preneur dans l'exercice de sa profession principale

230

Cette condition, semblable à celle prévue pour les biens ruraux loués à bail à long terme ou à bail cessible, doit satisfaire aux directives données au [BOI-PAT-ISF-30-30-10-30](#).

F. Conséquences de l'exploitation sous la forme sociétaire des biens ruraux loués par bail à long terme ou bail cessible

240

Selon les dispositions de l'[article 885 Q du CGI](#), les parts de GFA ou GAF afférentes aux biens ruraux donnés à bail à long terme ou à bail cessible loués à une société ou mis à la disposition d'une société ou dont le droit au bail est apporté à une société peuvent être qualifiées de biens professionnels si les conditions suivantes sont remplies.

1. Location des biens ruraux consentis à une société

250

Sur ce point, cf. [I-F-1 § 100](#).

2. Mise à la disposition d'une société des biens ruraux et apport à une société du droit au bail afférent à des biens ruraux

260

Il résulte des dispositions de l'[article 885 Q du CGI](#) que la mise à la disposition du bien rural à une société telle que mentionnée au [I-F-1 § 100](#) et dans les conditions prévues à l'[article L. 411-37 du code rural et de la pêche maritime](#), est permise (cf. [I-F-2 § 110](#)).

3. Conséquence du fractionnement du caractère professionnel de certains biens ruraux

270

La fraction des biens ruraux à laquelle n'est pas attachée une exonération au titre des biens professionnels, dans les hypothèses évoquées aux [II-F-1 et 2 § 250 à 260](#), bénéficie du régime de faveur prévu à l'[article 885 H du CGI](#) (cf. [I-F-3 § 120](#)).

III. Biens situés hors de France

280

Les personnes physiques ayant leur domicile fiscal en France sont redevables de l'impôt de solidarité sur la fortune à raison de leurs biens situés en France ou hors de France.

Remarque :

Il est rappelé que la France s'entend de la France métropolitaine et des départements d'outre-mer : Guadeloupe, Guyane, Martinique et Réunion.

Les biens étrangers sont, sauf exceptions, ceux qui ont leur assiette matérielle à l'étranger (immeubles, fonds de commerce, meubles corporels) ainsi que les biens incorporels considérés comme étrangers par le troisième alinéa du 2° de l'[article 750 ter du CGI](#) (créances sur les débiteurs domiciliés à l'étranger, valeurs mobilières émises par des collectivités ayant leur siège à l'étranger).

Ces biens peuvent de façon générale être qualifiés de biens professionnels sous réserve que soient remplies les conditions prévues de l'[article 885 N du CGI](#) à l'[article 885 R du CGI](#).

Un certain nombre de précisions sont fournies ci-après.

A. Bien rural situé à l'étranger, donné à bail à long terme et à bail cessible, parts de GFA et de GAF

290

Le bail à long terme d'une exploitation agricole sise hors de France ne peut satisfaire à toutes les conditions prévues de l'[article L. 416-1 du code rural et de la pêche maritime](#) à l'[article L. 416-9 du code rural et de la pêche maritime](#) (BOI-PAT-ISF-30-30-30). Un tel bien ne peut donc être qualifié de bien professionnel.

B. Droits sociaux détenus dans des sociétés étrangères par des redevables domiciliés en France

300

Les droits sociaux détenus par les redevables domiciliés en France dans une société de droit étranger assimilable aux catégories correspondantes du droit des sociétés françaises peuvent être considérés comme des biens professionnels s'ils satisfont à l'ensemble des conditions posées de l'[article 885 N du CGI](#) à l'[article 885 R du CGI](#).

Toutefois, ces articles ne peuvent être appliqués sans adaptation, compte tenu des différences de statut entre les sociétés françaises et les sociétés étrangères.

Pour savoir quelles sont les conditions applicables, il appartient aux redevables de déterminer à quel type de société française les sociétés étrangères dont ils sont associés peuvent être rattachées, en fonction des caractéristiques propres de ces dernières, et de démontrer qu'ils exercent dans ces sociétés des fonctions similaires à celles mentionnées à l'[article 885 O bis du CGI](#).

Cependant, dans un souci de simplification, les règles suivantes peuvent être observées en ce qui concerne les sociétés non situées dans un État ou territoire dont le régime fiscal est privilégié au sens

1. La société étrangère est elle-même imposable à l'impôt sur les bénéfiques à l'étranger

310

Dans ce cas, les droits sociaux peuvent être considérés, par leur détenteur, comme des biens professionnels à la condition :

- qu'ils représentent au moins 25 % des droits de vote ;
- et que leur titulaire exerce à titre principal des fonctions comparables à celles mentionnées à l'article 885 O bis du CGI.

2. La société étrangère n'est pas assujettie à l'impôt sur les bénéfiques, les associés étant personnellement imposables sur leur part de bénéfiques

320

Les droits sociaux peuvent être considérés comme des biens professionnels, quel que soit le pourcentage de droits de vote détenu, à la condition que l'associé exerce dans la société des fonctions professionnelles à titre principal et de manière effective.

La règle conférant le caractère de biens professionnels à la seule fraction de la valeur des parts ou actions correspondant aux éléments utilisés par la société pour les besoins de son activité est applicable aux sociétés étrangères.

C. Entreprise (française ou étrangère) détenant des établissements ou des biens situés à l'étranger ou des parts ou actions de sociétés étrangères

330

Dans le cas où une personne physique est redevable de l'impôt de solidarité sur la fortune à raison d'une exploitation individuelle française ou étrangère ou des parts ou actions d'une société française ou étrangère, il y a lieu de considérer que les biens ou les établissements de l'entreprise en cause situés à l'étranger font, comme ceux situés en France, partie de son actif professionnel s'ils sont nécessaires à l'exercice de son activité. Il en va de même des parts ou actions de sociétés étrangères inscrites à l'actif du bilan de l'entreprise, à condition qu'il s'agisse de titres de participation, et sous réserve des commentaires faits à propos de ceux-ci au [BOI-PAT-ISF-30-30-10-40](#).

Il est rappelé que les titres inscrits à l'actif d'une exploitation individuelle sont considérés comme étant la propriété personnelle de l'exploitant et que c'est au regard de celui-ci considéré comme personne physique qu'il convient d'apprécier le caractère professionnel de ces titres selon les règles générales posées par la loi.