

**Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts**

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-ISF-30-40-10-08/10/2012

Date de publication : 08/10/2012

Date de fin de publication : 10/06/2013

PAT – ISF – Assiette – Autres exonérations – Bois et forêts, parts de groupements forestiers, biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine

Impôt de solidarité sur la fortune

Titre 3 : Assiette

Chapitre 4 : Autres exonérations

Section 1 : Bois et forêts Parts de groupements forestiers-Biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels

Sommaire :

I. Bois et forêts

A. Rappel des dispositions du 2° du 2 de l'article 793 du CGI

B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune

II. Parts de groupements forestiers

A. Rappel des dispositions du 3° du 1 de l'article 793 du CGI

B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune

III. Biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels

A. Conditions d'application de l'exonération

1. Biens ruraux donnés à bail à long terme

2. Parts de GFA non exploitants

B. Portée de l'exonération

1. Principes

2. Précisions

Lorsque les bois et forêts ou les parts de groupements forestiers peuvent être considérés comme des biens professionnels par leur propriétaire ([BOI-PAT-ISF-30-30-10](#)), ils ne sont pas pris en compte pour l'assiette de l'impôt de solidarité sur la fortune ([article 885 A du code général des impôts \(CGI\)](#)).

Dans le cas contraire, ces biens peuvent bénéficier de l'exonération partielle prévue au [2° du 2 et au 3° du 1 de l'article 793 du CGI](#) en matière de droits de mutation à titre gratuit et étendue à l'ISF par l'article [885 H du CGI](#).

Sous les conditions prévues au [2° du 2 de l'article 793 précité](#), les bois et forêts sont ainsi exonérés à concurrence des trois quarts de leur valeur.

Il en est de même des parts de groupements forestiers répondant aux conditions posées par le [3° du 1 de l'article 793 du CGI](#). Toutefois, l'exonération des trois quarts est limitée aux parts représentatives d'apports en nature de bois ou de forêts.

10

Cette exonération partielle s'applique également à la fraction représentative de biens de nature forestière des parts de groupements fonciers ruraux (GFR) mentionnés à l'[article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime](#) qui remplissent les conditions visées au [3° du 1 de l'article 793 du CGI](#). Les 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 GFR, prévus par l'article L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, représentative de biens de nature forestière est soumise, dans les mêmes conditions, aux dispositions qui régissent les droits de mutation à titre gratuit applicables aux parts de groupements forestiers.

Il résulte donc des dispositions combinées des articles L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime, [848 bis](#) et [885 D du CGI](#) que l'exonération partielle prévue à l'[article 885 H du CGI](#) en faveur des parts de groupements forestiers est applicable aux parts de GFR représentatives de biens de nature forestière qui remplissent les conditions mentionnées au [3° de l'article du 1 de l'article 793 du CGI](#) (en ce sens, déclaration Min. du budget, JO déb. Sén. 27 novembre 1996, p. 6025).

I. Bois et forêts

A. Rappel des dispositions du [2° du 2 de l'article 793 du CGI](#)

20

Le [2° du 2 de l'article 793 du CGI](#) exonère des droits de mutation à titre gratuit les successions et donations entre vifs à concurrence des trois quarts de leur montant, intéressant les propriétés en nature de bois et forêts.

Il en résulte que les bois et forêts sont passibles des droits de mutation à titre gratuit à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale.

Remarque. - Pour plus de précisions sur ce dispositif, il convient de se reporter au [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10](#)

B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune

30

Il résulte de la transposition de ces dispositions à l'impôt de solidarité sur la fortune que les bois et forêts qui entrent dans le champ d'application des dispositions du [2° du 2 de l'article 793 du CGI](#) ne sont compris dans l'assiette de l'impôt qu'à concurrence du quart seulement de leur valeur vénale (sauf s'ils constituent des biens professionnels auquel cas ils sont totalement exonérés ; cf. § 10).

40

Le certificat délivré par le directeur départemental de l'agriculture attestant que les bois et forêts en cause sont susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière doit être produit lors du dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune comportant des biens entrant dans le champ d'application du [2° du 2 de l'article 793 du CGI](#) et pour lesquels le bénéfice de ces dispositions est demandé pour la première fois.

Ce certificat peut être remplacé par une attestation délivrée par la direction départementale de l'agriculture si un certificat a déjà été délivré, pour les biens en cause, moins de cinq ans avant le fait générateur de l'impôt, à l'occasion d'une mutation à titre gratuit ou à titre onéreux. Cette attestation doit faire référence à la date du certificat déjà obtenu et préciser que la forêt continue à être soumise à un régime d'exploitation régulière. L'attestation est valable jusqu'à l'expiration de la dixième année à compter de la délivrance du certificat auquel elle fait référence. À l'expiration de ce délai, un nouveau certificat valable dix ans devra être délivré.

Le certificat devra être renouvelé tous les dix ans. À défaut de renouvellement, les biens correspondants ne bénéficieront plus de l'exonération des trois quarts de leur valeur. Mais bien entendu, aucun redressement ne pourra être effectué pour la période de validité du certificat ou de l'attestation du seul fait de son non-renouvellement.

50

L'engagement d'appliquer à la forêt, pendant trente ans, le régime d'exploitation normale ou le plan simple de gestion déjà agréé doit être pris, par le redevable en son nom et celui de ses ayants cause, à l'occasion de la souscription de la déclaration qui porte mention pour la première fois de biens susceptibles de bénéficier de la taxation réduite. Cet engagement, rédigé sur papier libre, doit être joint à la déclaration souscrite.

60

Comme en matière de droits de mutation à titre gratuit, la rupture de l'engagement pris entraîne, après établissement d'un procès-verbal dressé par les agents du service de l'agriculture, l'exigibilité

du complément d'impôt de solidarité sur la fortune dû au titre de chacune des années pour lesquelles l'exonération a été accordée, de l'intérêt de retard dégressif visé au [7 du IV de l'article 1727 du CGI](#) et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année.

De même, lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit ([CGI, art. 1840 G](#)).

70

En revanche, l'hypothèque légale prévue au [3 de l'article 1929 du CGI](#) en matière de droits de mutation à titre gratuit n'est pas applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune ([CGI, art. 1723 ter-00 A](#)). Par suite, les comptables ne doivent pas requérir l'inscription de l'hypothèque légale en garantie des droits complémentaire et supplémentaire éventuels, quel que soit le montant de cette créance. Cette mesure ne met pas en cause les garanties du recouvrement, les comptables conservent le droit d'inscrire l'hypothèque légale prévue à l'[article 1929 ter du CGI](#) sur les biens du redevable, lorsque la créance du Trésor mise en recouvrement est en péril.

80

Bien entendu l'octroi du régime de faveur ne saurait être accordé lorsque les bois et forêts possédés au 1er janvier sont sortis du patrimoine du redevable au jour du dépôt de la déclaration.

II. Parts de groupements forestiers

90

L'[article 885 H du CGI](#) prévoit que les dispositions du [3° du 1 de l'article 793 du CGI](#) qui exonère des droits de mutation à titre gratuit, sous certaines conditions, les parts d'intérêts détenues dans un groupement forestier à concurrence des trois quarts de la fraction de leur valeur nette correspondant à des biens en nature de bois et forêts sont applicables à l'impôt de solidarité sur la fortune, que ces parts soient représentatives d'apports en nature de bois ou de forêts ou qu'elles soient représentatives d'apports en numéraire.

A. Rappel des dispositions du 3° du 1 de l'article 793 du CGI

100

Pour plus de précisions sur ce dispositif, il conviendra de se reporter au [BOI-ENR-DMTG-10-20-30-10](#).

B. Application de l'exonération à l'impôt de solidarité sur la fortune

110

Pour bénéficier de l'exonération partielle des parts de groupements forestiers au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune, les conditions rappelées ci-avant aux n° 130 à 160 doivent être remplies.

Notamment, les parts doivent, au 1er janvier de l'année d'imposition, être détenues depuis plus de deux ans par le redevable lorsqu'elles ont été acquises à titre onéreux. Cette condition n'est pas exigée lorsque les parts ont été souscrites lors de la constitution du groupement ou à l'occasion d'une augmentation de capital.

120

L'exonération est applicable aux parts représentatives d'apports constitués par des biens mentionnés au [3° du 1 de l'article 793 du CGI](#), à savoir : bois et forêts susceptibles d'aménagement ou d'exploitation régulière, friches et landes susceptibles de reboisement et présentant une vocation forestière, terrains pastoraux susceptibles d'un régime d'exploitation normale ainsi que, également, aux parts représentatives d'apports en numéraire.

A cet égard, il importe peu que le détenteur soit l'apporteur lui-même ou qu'il ait acquis, à titre onéreux ou à titre gratuit, les parts représentatives de tels apports, les autres conditions étant supposées remplies.

130

En revanche, l'exonération n'est pas applicable aux parts de groupements forestiers dits d'investissement.

140

Comme pour les biens en nature de bois et forêts, le certificat ou l'attestation délivré par le directeur départemental des territoires est produit lors du dépôt de la déclaration souscrite au titre de l'impôt de solidarité sur la fortune comportant des parts de groupement forestier et pour lesquelles le bénéfice de l'exonération est demandé pour la première fois. Il devra être renouvelé tous les dix ans, avec les mêmes conséquences, en cas de non-renouvellement, que pour les bois et forêts. Bien entendu, un nouveau certificat devra être produit si l'exonération est demandée en ce qui concerne des titres émis à l'occasion d'une augmentation ultérieure de capital par apports en nature de biens mentionnés au [3° du 1 de l'article 793 du CGI](#).

150

De même, une déclaration, rédigée sur papier libre par la personne responsable du groupement forestier valant engagement d'exploitation pendant trente ans doit être jointe à la déclaration d'impôt de solidarité sur la fortune dans laquelle l'exonération est demandée pour la première fois.

160

La rupture de l'engagement entraîne, après l'établissement d'un procès-verbal dressé par les agents du service de l'agriculture, l'exigibilité du complément de droit et d'un droit supplémentaire égal respectivement à 30 %, 20 % et 10 % de la réduction consentie selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année. Lorsque le manquement ou l'infraction porte sur une partie des biens, le rappel du complément et du supplément de droit d'enregistrement est effectué à concurrence du rapport entre la superficie sur laquelle le manquement ou l'infraction a été constaté et la superficie totale des biens sur lesquels l'engagement a été souscrit (

[CGI, art. 1840 G](#)).

L'intérêt de retard est également exigible. Toutefois, il est décompté par mois au taux de droit commun pour les cinq premières annuités de retard et il est réduit pour les annuités suivantes respectivement d'un cinquième, d'un quart ou d'un tiers selon que le manquement est constaté avant l'expiration de la dixième, vingtième ou trentième année suivant l'engagement ([CGI, 7 du IV de l'article 1727](#)).

170

En revanche, l'hypothèque légale prévue au [3 de l'article 1929 du CGI](#) en matière de droits de mutation à titre gratuit n'est pas applicable à l'impôt de solidarité sur la fortune ([CGI, art. 1723 ter-00 A](#)). Par suite, les comptables ne doivent pas requérir l'inscription de l'hypothèque légale en garantie des droits complémentaire et supplémentaire éventuels, quel que soit le montant de cette créance. Cette mesure ne met pas en cause les garanties du recouvrement, les comptables conservent le droit d'inscrire l'hypothèque légale prévue à [l'article 1929 ter du CGI](#) sur les biens du redevable, lorsque la créance du Trésor mise en recouvrement est en péril.

III. Biens ruraux loués à long terme et parts de groupements fonciers agricoles non exploitants qui ne peuvent être qualifiés de biens professionnels

180

Conformément aux dispositions de [l'article 885 H du CGI](#), lorsqu'ils ne peuvent être considérés comme des biens professionnels, les biens ruraux loués par bail à long terme et les parts de groupements fonciers agricoles non exploitants sont, sous certaines conditions, exonérés partiellement d'impôt de solidarité sur la fortune.

Cette exonération partielle 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 mêmes conditions. 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 des 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 groupements fonciers agricoles.

Il résulte donc des dispositions combinées des [articles L. 322-22 du code rural et de la pêche maritime](#), [848 bis](#) et [885 D du CGI](#), que l'exonération partielle prévue à [l'article 885 H du CGI](#) en faveur des parts de groupements fonciers agricoles non exploitants est applicable, dans les mêmes conditions, aux parts de GFR (En ce sens, déclaration Ministre du budget, JO déb. Sén. 27 novembre 1996, p. 6025).

A. Conditions d'application de l'exonération

1. Biens ruraux donnés à bail à long terme

190

Pour bénéficier de l'exonération partielle de l'impôt de solidarité sur la fortune les trois conditions suivantes doivent être remplies :

- le bien doit avoir été donné à bail dans les conditions prévues aux articles [L 416-1 à L 416-6](#), [L 416-8](#) et [L 416-9 du code rural et de la pêche maritime](#), soit donné à bail cessible dans les conditions prévues par les [articles L 418-1 à L 418-5 du code rural et de la pêche maritime](#);
- la durée du bail doit être au minimum de 18 ans ;
- les descendants du preneur ne doivent pas être contractuellement privés de la faculté de bénéficier des dispositions de [l'article L 411-35 du code rural et de la pêche maritime](#) (maintien du bail au profit des descendants du preneur ayant atteint l'âge de la majorité).

2. Parts de GFA non exploitants

200

Les baux à long terme ou les baux cessibles consentis par le groupement doivent répondre aux deux conditions énumérées ci-dessus.

En outre :

- les statuts du groupement doivent lui interdire l'exploitation en faire valoir direct ;
- les parts doivent être détenues depuis deux ans au moins, sauf si elles ont été attribuées en rémunération d'apports d'immeubles agricoles lors de la constitution du groupement.

Il est précisé que l'exonération partielle d'impôt de solidarité sur la fortune s'applique, toutes conditions satisfaites par ailleurs, indistinctement aux parts représentatives d'apports en nature constitués par des immeubles ou des droits immobiliers à destination agricole comme aux parts représentatives d'apports en numéraire.

B. Portée de l'exonération

1. Principes

210

L'exonération partielle trouve à s'appliquer lorsque les conditions prévues à [l'article 885 Q du CGI](#) ne sont pas remplies, à savoir:

- lorsque le bien rural donné à bail à long terme ou bail cessible est loué à des personnes autres que le conjoint du bailleur, les ascendants ou descendants du bailleur ou leurs conjoints respectifs, les frères et sœurs du bailleur ou leurs conjoints, ou, dans le cas de parts de GFA, à des personnes autres que le détenteur des parts, son conjoint, leurs ascendants ou descendants ou leurs conjoints respectifs, leurs frères ou sœurs ;

- ou lorsque le bail à long terme est consenti à l'une de ces personnes mais que celle-ci ne l'utilise pas dans le cadre de sa profession principale.

Ces biens ou parts sont exonérés :

- à concurrence des trois quarts de leur valeur lorsque la valeur totale des biens loués, quel que soit le nombre des baux, ou lorsque la valeur totale des parts n'excède pas 101 897 € ;

- et pour moitié au-delà de cette limite.

La limite de 101 897 € s'apprécie distinctement pour les biens ruraux donnés à bail et pour les parts de GFA.

Par ailleurs, s'agissant des GFA, seule la fraction représentative de la valeur nette des biens donnés à bail à long terme ou cessible bénéficie de l'exonération partielle.

2. Précisions

220

L'[article 885 H du CGI](#) prévoit que les biens ruraux loués par bail à long terme et les parts de GFA qui ne peuvent être qualifiées de biens professionnels peuvent bénéficier d'une exonération partielle d'impôt de solidarité sur la fortune sous certaines conditions et, notamment, lorsque les descendants du preneur ne sont pas contractuellement privés de la faculté de bénéficier des dispositions de l'[article L 411-35 du code rural et de la pêche maritime](#) (cessibilité du bail aux descendants majeurs du preneur).

Il est toutefois admis que le non-respect de cette condition ne fait pas obstacle à l'application de l'exonération partielle lorsque les biens sont loués à une personne morale, toutes les autres conditions étant supposées remplies.

Cela étant, l'administration peut s'estimer fondée, en application de l'[article L. 64 du livre des procédures fiscales](#), à refuser le bénéfice de l'exonération partielle d'impôt de solidarité sur la fortune si les circonstances de fait ou de droit permettent d'établir que la conclusion du bail à long terme au profit de la société a été motivée par un souci d'évasion fiscale.

230

Exemple d'application :

Soit un GFA non exploitant constitué entre :

- un père : 2 000 parts ;

- un fils A : 1 000 parts ;

- un fils B : 1 000 parts ;

- un tiers X : 500 parts ;

- un tiers Y : 500 parts.

Le capital est divisé en 5 000 parts. Valeur de la part au 1er janvier N : 1 000 €.

L'actif social est constitué de 500 ha de terres :

- 100 ha sont loués à bail à long terme à B qui les utilise dans l'exercice de sa profession principale ;

- 400 ha sont loués à bail à long terme à X qui les utilise dans l'exercice de sa profession principale.

Le père a apporté, lors de la constitution du groupement, des immeubles agricoles correspondant à 1 500 parts et du numéraire à hauteur de 500 parts.

Les associés A, B et X ont apporté des biens immobiliers agricoles.

Y a apporté du numéraire.

Tous les associés sont imposables à l'impôt de solidarité sur la fortune.

• **Père.** - Bien professionnel au prorata des terres louées et exploitées dans le cadre du groupe familial, ([CGI, art. 885 Q](#)) ;

$(1\,500\,000\,€ \times 100) / 500 = 300\,000\,€$ exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune

- il reste : $2\,000\,000\,€ - 300\,000\,€ = 1\,700\,000\,€$ auxquels seront appliquées les dispositions de l'[article 885 H du CGI](#) :

- à hauteur de 101 897 €: taxable à concurrence d'un quart, soit 25 474 € (soit une exonération des trois quarts égale à 76 423 €)

- le reste (1 598 103 €): taxable à concurrence de la moitié, soit 799 052 € (soit une exonération de la moitié égale à 799 051 €)

• **Fils A.** - Bien professionnel au prorata des terres louées et exploitées dans le cadre du groupe familial ([CGI, art. 885 Q](#)) ;

$(1\,000\,000\,€ \times 100) / 500 = 200\,000\,€$ exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune

- il reste : 800 000 €

Application de l'[article 885 H du CGI](#) :

- à hauteur de 101 897 € : taxable à concurrence d'un quart, soit 25 474 € (soit une exonération des trois quarts égale à 76 423 €)

- le reste (698 103 €): taxable à concurrence de la moitié, soit 349 052 € (soit une exonération de la moitié égale à 349 051 €)

- **Fils B.** - Situation identique à celle du fils A.

- **Tiers X.** - Bien professionnel au prorata des terres qu'il exploite dans le cadre de sa profession principale ([CGI, art. 885 Q](#)) ;

$(500\,000\text{ €} \times 400) / 500 = 400\,000\text{ €}$ exonérés d'impôt de solidarité sur la fortune

- il reste : 100 000 €.

Application de l'[article 885 H du CGI](#) :

- à hauteur de 101 897 € : taxable à concurrence d'un quart, soit $100\,000\text{ €} / 4 = 25\,000\text{ €}$ taxable à l'impôt de solidarité sur la fortune

- **Tiers Y.** - Les parts possédées par Y ne peuvent pas être qualifiées de bien professionnel au sens de l'[article 885 Q du CGI](#) dans la mesure où elles représentent un apport en numéraire.

Elles peuvent en revanche être exonérées au titre des dispositions de l'[article 885 H du CGI](#)

- à hauteur de 101 897 € : taxable à concurrence d'un quart, soit 25 474 € (soit une exonération des trois quarts égale à 76 423 €)

- le reste (398 103 €): taxable à concurrence de la moitié, soit 199 052 € (soit une exonération de la moitié égale à 199 051 €)