

Paris, le 5 février 2019

CIRCULAIRE JURIDIQUE

Impôt sur la fortune immobilière et bois et forêts détenus par des sociétés

Depuis le 1^{er} janvier 2018, s'applique un nouvel impôt annuel en remplacement de l'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) : l'impôt sur la fortune immobilière (IFI). Le 8 juin 2018, La Direction Générale des Finances Publiques a précisé ses conditions d'application dans le Bulletin officiel des finances publiques - Impôts. Nous vous en avons informé par circulaire en date du 11 juin 2018.

Contrairement à l'ISF, l'IFI ne concerne pas le patrimoine du redevable dans son ensemble, mais uniquement ses « actifs immobiliers »¹. Comme il eût été facile d'échapper à l'impôt en apportant des biens immobiliers à une société pour détenir uniquement des parts sociales, la loi a prévu que l'assiette de l'IFI serait constituée de la valeur nette au 1^{er} janvier de l'année :

- De l'ensemble des biens et droits immobiliers détenus par les membres du foyer fiscal (ex : bois et forêts détenus directement) ;
- Des parts ou actions des sociétés et organismes établis en France ou hors de France appartenant aux membres du foyer fiscal, à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société ou l'organisme².

¹ Code général des impôts, article 964.

² Code général des impôts, article 965. – Dans la suite des développements, nous nous limiterons aux modes de détention directe, sans aborder le cas des détentions de biens immobiliers par l'interposition de plusieurs sociétés.

Ainsi, pour les parts de société, l'assiette de l'IFI est originale, par rapport à ce qu'elle était au titre de l'ISF. La valeur de ces parts n'entre dans l'assiette de l'IFI que pour tenir compte des actifs immobiliers que la société détient. Les liquidités détenues par les sociétés échappent à cet impôt³. Mais, comme nous le verrons plus loin, certains biens immobiliers y échappent également par l'application de règles nouvelles, sans commune mesure avec les règles applicables au titre de l'ISF.

Nous aborderons successivement les conditions de détermination de l'assiette de l'IFI, pour les actifs immobiliers détenus par des sociétés, pour ensuite rappeler l'existence de l'exonération spécifique des parts de groupements forestiers et de groupements fonciers ruraux.

I. – Assiette de l'IFI

1 - Les actifs immobiliers imposables sont évalués à leur valeur vénale réelle appréciée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition, étant précisé qu'il s'agit alors d'une valeur estimative correspondant à celle du marché susceptible d'être fort différente du prix de revient historique tel que comptabilisé à l'actif du bilan.

2 - Pour déterminer la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers imposables, il doit être appliqué à la valeur des parts de société un **coefficent** correspondant au rapport entre, d'une part, la valeur vénale réelle des biens ou droits immobiliers imposables et, d'autre part, la valeur vénale réelle de l'ensemble des actifs de la société⁴.

Exemple : figurent à l'actif d'une société Y des biens immobiliers d'une valeur vénale de 300.000 €, pour une valeur vénale réelle de l'ensemble des éléments inscrits à l'actif de cette société de 400.000 €. Le coefficient est donc égal à :

$$300.000 / 400.000 = \underline{0,75}$$

3 - Entre dans l'assiette de l'IFI, la valeur nette des parts sociales affectée de ce coefficient.

Exemple : Un associé L détient 50 % des parts de la société Y susmentionnée. Ses parts sont évaluées à 135.000 €. La valeur imposable à l'IFI de ses parts est égale à :

$$135.000 \times 0,75 = \underline{101.250 \text{ €}}$$

4 - Toutefois, tous les biens et droits immobiliers ne sont pas retenus pour le calcul de la fraction mentionnée au 2. En effet, ne sont pas retenus les biens ou droits

³ Tout comme elles échappent à cet impôt lorsqu'elles sont détenues directement par le redéuable.

⁴ Code général des impôts, article 965.

immobiliers détenus par la société, lorsqu'ils sont affectés à son activité industrielle, commerciale, artisanale, **agricole** ou libérale⁵.

L'administration fiscale définit ainsi les activités agricoles : elles « doivent s'entendre de celles dont les revenus sont susceptibles de relever de la catégorie des bénéfices agricoles en application de l'article 63 du CGI » et, à ce titre, cite expressément « la **production forestière** »⁶. Effectivement, l'article 63 du Code général des impôts prévoit que les bénéfices agricoles « comprennent notamment ceux qui proviennent de la production forestière, même si les propriétaires se bornent à vendre les coupes de bois sur pied ».

En conséquence, sont exclus de la valeur imposable des parts sociales les immeubles et droits immobiliers affectés à la production forestière, ce qui peut concerner en premier lieu les bois et forêts.

Bien entendu, pour qu'une telle exclusion soit applicable, il convient que les bois et forêts concernés ne relèvent pas d'une activité civile de gestion du patrimoine propre mais soient effectivement affectés à l'activité de production forestière de la société, celle-ci portant en particulier sur la vente de coupes de bois. Il conviendra, le cas échéant, de pouvoir en faire la preuve en cas de contrôle et, à cette fin, de veiller à conserver toutes les traces des actes et décisions de gestion réalisés.

Deux précisions doivent être apportées :

- Pour que cette exclusion soit applicable, il n'est pas exigé que l'activité de production forestière soit exercée à titre principal par la société⁷ ;
- Les activités civiles telles que la location du droit de chasse et de pêche sont normalement exclues de la qualification d'activité agricole pour l'application de l'IFI. Cependant, une telle activité est assimilable à une activité agricole si elle est exercée à titre accessoire et constitue le complément indissociable d'une activité agricole reconnue comme telle pour l'IFI⁸.

Exemple : Un associé F détient 50 % des parts d'une société Z, dont la valeur vénale réelle de l'ensemble des éléments inscrits à son actif est de 400.000 €. A l'actif de la société sont inscrits des biens immobiliers d'une valeur vénale de 300.000 € dont des bois et forêts affectés à l'activité de production forestière de la société, pour une valeur vénale de 200.000 €. Le coefficient mentionné au 1 est de :

$$(300.000 - 200.000) / 400.000 = \underline{0,25}$$

⁵ Code général des impôts, article 965.

⁶ BOI-PAT-IFI-20-20-20-10, § 160, par renvoi à BOI-PAT-IFI-20-20-20-30, § 40.

⁷ BOI-PAT-IFI-20-20-20-10, § 170.

⁸ BOI-PAT-IFI-20-20-20-30, § 40.

Les parts de l'associé F étant évaluées à 135.000 €, la valeur imposable à l'IFI de ses parts est égale à :

$$135.000 \times 0,25 = \underline{33.750 \text{ €}}$$

Remarques :

1°) Le mode de détermination de l'assiette de l'IFI ci-dessus rappelé concerne toutes les sociétés ou organismes, quelle que soit leur forme juridique, leur régime d'imposition, leur nature, leur activité ou leur dénomination, dans lesquelles les personnes physiques composant le foyer fiscal détiennent des droits⁹. N'y font exception que les sociétés ou organismes non dotés de la personnalité morale¹⁰, ainsi que les sociétés dotées de la transparence fiscale au sens de l'article 1655 ter du Code général des impôts¹¹.

Les **groupements forestiers** et les **groupements fonciers ruraux** sont des sociétés dotées de la personnalité morale. Par référence à l'article 965 du Code général des impôts, il convient également de souligner que leur capital est divisé en parts sociales. Par conséquent, aucune disposition n'exclut ces sociétés de ce que l'administration fiscale nomme des « mesures d'assiette » ou « exclusions d'assiette ».

2°) L'activité de la société, quelle soit industrielle, commerciale, artisanale, agricole (y. c. production forestière) ou libérale, mais dans la mesure où elle est significativement prépondérante, peut également justifier l'exclusion de la valeur des parts sociales de l'assiette de l'IFI lorsque le redevable et les membres de son foyer fiscal y détiennent moins de 10 % du capital et des droits de vote¹².

II. – Exonération des parts de groupements forestiers et de groupements fonciers ruraux

5 - Lorsqu'un élément entre dans l'assiette d'un impôt, il peut toutefois en sortir par l'effet de mesures spéciales d'exonération. Ces mesures ont pour objet de réduire l'assiette normalement taxable¹³. La détermination de l'assiette est donc un préalable à l'application d'une exonération.

6 - C'est justement le cas des parts de groupements forestiers et de groupements fonciers ruraux. Comme cela était déjà prévu dans le cadre de l'ISF, ces parts peuvent ouvrir droit à l'exonération des biens professionnels¹⁴. Mais elles peuvent

⁹ BOI-PAT-IFI-20-20-20-10, § 10.

¹⁰ BOI-PAT-IFI-20-20-20-10, § 20.

¹¹ BOI-PAT-IFI-20-20-10, § 80.

¹² Code général des impôts, article 965.

¹³ Pour la détermination de cette assiette, nous vous renvoyons au I.

¹⁴ Code général des impôts, article 975. – BOI-PAT-IFI-30-20, § 1 et 10.

également bénéficier d'une exonération spécifique prévue à l'article 976 du Code général des impôts. Cette exonération existait déjà au titre de l'ISF¹⁵.

7 - Les parts détenues dans un groupement forestier ou dans un groupement foncier rural peuvent être exonérées à concurrence des trois-quarts de la fraction de la valeur nette des parts correspondant à des bois et forêts, des friches et landes et des terrains pastoraux détenus par le groupement. Cette exonération s'applique à condition :

- Que la déclaration d'IFI soit appuyée d'un certificat délivré sans frais par le directeur départemental des territoires ou le directeur départemental des territoires et de la mer attestant que les bois et forêts du groupement sont susceptibles de présenter une garantie de gestion durable, que ses friches et landes sont susceptibles de reboisement et présentent une vocation forestière et que ses terrains pastoraux sont susceptibles d'un régime d'exploitation normale ;
- Que le groupement prenne l'engagement d'appliquer pendant 30 ans à ses bois et forêts une garantie de gestion durable, de reboiser ses friches et landes dans un délai de 5 ans à compter de la délivrance du certificat et de leur appliquer ensuite une garantie de gestion durable et de soumettre pendant 30 ans ses terrains pastoraux à un régime d'exploitation normale ou, à défaut, de les reboiser ;
- Que les parts aient été détenues depuis plus de deux ans lorsqu'elles ont été acquises à titre onéreux.

8 - Si l'incidence de ces mesures d'exonération doit être relativisée par rapport aux bois et forêts affectés à l'activité de production forestière de ces sociétés, un cumul des mesures d'assiette et d'exonération peut trouver application. Ceci concernera spécialement les bois et forêts qui ne sont pas affectés à la production forestière, ainsi que les friches et landes ou les terrains pastoraux de ces groupements. ■

¹⁵ Nous avons d'ailleurs été alertés au sujet d'une réponse des services du Ministère de l'agriculture et de l'alimentation qui n'évoquait que les règles d'exonération d'IFI pour les parts de groupements forestiers. Il y était indiqué que la situation des parts de groupement forestier à l'égard de l'IFI était restée similaire à ce qu'elle était par rapport à l'ISF. Si nous souscrivons totalement à cette affirmation en ce qui concerne les exonérations applicables, il faut toutefois souligner que l'IFI n'est pas l'ISF : n'y sont soumis que les actifs immobiliers, dans les conditions précitées au I. Ceci amène à une modification sensible des règles d'assiette.