RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-20-20-20-10-20180608
Date de publication : 08/06/2018
Date de fin de publication : 05/06/2024

PAT - IFI - Assiette - Biens soumis à l'impôt - Parts ou actions de sociétés ou d'organismes - Valeur des parts ou actions de sociétés ou d'organismes représentative de biens ou droits immobiliers

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine
Impôt sur la fortune immobilière
Titre 2 : Assiette
Chapitre 2 : Biens soumis à l'impôt
Section 2 : Parts ou actions de sociétés ou d'organismes
Sous-section 1 : Valeur des parts ou actions de sociétés ou d'organismes représentative de biens ou droits immobiliers

Sommaire :

I. Régime d'imposition de la valeur des parts ou actions de sociétés ou d'organismes représentative de biens ou droits immobiliers
A. Parts ou actions de sociétés ou d'organismes imposables
B. Détermination de la fraction de la valeur des parts ou actions de sociétés ou d'organismes représentative de biens ou droits immobiliers imposables
C. Modalité de calcul
1. Modalité de calcul lorsque les biens ou droits immobiliers sont détenus directement par la société ou l'organisme dont le redevable détient directement des parts ou actions
2. Modalité de calcul lorsque les biens ou droits immobiliers sont détenus indirectement par la société ou l'organisme dont le redevable détient directement des parts ou actions
II. Biens et droits immobiliers exclus de la détermination de la valeur imposable
A. Biens et droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société ou de l'organisme qui les détient
B. Biens et droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de certaines autres sociétés ou organismes appartenant au même groupe
1. Biens ou droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société ou de l'organisme qui les détient indirectement
2. Biens ou droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de certaines filiales du groupe
III. Impossibilité de bonne foi d'obtenir les informations nécessaires à l'estimation de la fraction imposable de la valeur des parts ou actions détenues
A. Principe
B. Exceptions

1. Le redevable contrôle la société ou l'organisme détenteur des biens et droits immobiliers imposables
2. Le redevable dispose de la jouissance des biens ou droits immobiliers
3. Le redevable détient plus de 10 % du capital ou des droits de vote

1

En vertu du 2° de l'article 965 du code général des impôts (CGI), est incluse dans l'assiette de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI), outre les biens et droits immobiliers détenus directement par le redevable (BOI-PAT-IFI-20-20-10), la valeur nette, au 1er janvier de l'année d'imposition, des parts ou actions des sociétés et organismes établis en France ou hors de France appartenant au redevable et 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'organisme.

I. Régime d'imposition de la valeur des parts ou actions de sociétés ou d'organismes représentative de biens ou droits immobiliers

A. Parts ou actions de sociétés ou d'organismes imposables

10

Sont comprises dans l'assiette de l'IFI les parts ou actions de sociétés et d'organismes, établis en France ou hors de France, appartenant au redevable et aux membres du foyer fiscal, pour la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société ou l'organisme.

Il s'agit de 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 droits.

Sont également concernés, dans les mêmes conditions, les sociétés et organismes de droit étranger.

> **Remarque :** Il convient toujours de tenir compte des parts ou actions de sociétés et organismes établis hors de France, même lorsque le redevable n'a pas son domicile fiscal en France. En effet, pour les redevables non domiciliés en France, seule compte la circonstance que le bien ou droit immobilier, dont la valeur est indirectement imposée, est situé en France (BOI-PAT-IFI-10-20-30).

20

Par exception au **I-A § 10**, comme exposé au II § 60 à 80 du BOI-PAT-IFI-20-20-10 et dans les conditions énoncées par ce paragraphe, les sociétés ou organismes non dotés de la personnalité morale ne sont pas concernés par ces dispositions. Les biens et droits immobiliers placés dans ces structures sont considérés comme détenus directement par le redevable.

30

De même, les parts ou actions de sociétés ou d'organismes détenues via des structures non dotées de la personnalité morale sont considérées comme détenues directement par le redevable pour la détermination de l'assiette de l'IFI.

Remarque : S'agissant du cas particulier des trusts et des fiducies ou institutions comparables, il convient de se reporter au BOI-PAT-IFI-20-20-30-30 et au BOI-PAT-IFI-20-20-30-20.

B. Détermination de la fraction de la valeur des parts ou actions de sociétés ou d'organismes représentative de biens ou droits immobiliers imposables

40

Les parts ou actions de sociétés ou d'organismes mentionnées au **I-A § 10** ne sont imposables qu'à hauteur de la fraction de leur valeur représentative de biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société ou l'organisme.

50

Les biens et droits immobiliers imposables détenus directement par la société ou l'organisme s'entendent, sous réserve des précisions mentionnées au II § 150 et suivants, de ceux définis au I § 10 et suivants du BOI-PAT-IFI-20-20-10.

60

Les biens et droits immobiliers détenus indirectement par la société ou l'organisme s'entendent des biens et droits précités au **I-B § 50** appartenant à une société ou à un organisme dont il détient, directement ou indirectement, des parts ou actions. Les biens ou droits peuvent ainsi être détenus à travers un ou plusieurs niveaux d'interposition de sociétés ou d'organismes.

70

Ainsi, le redevable ou le membre de son foyer fiscal qui détient une participation dans une société ou un organisme doit en principe identifier, pour la détermination de l'assiette d'imposition, tous les immeubles et droits immobiliers détenus dans cette structure ainsi que ceux détenus dans d'autres sociétés ou organismes dans lesquels ladite structure détient directement ou indirectement une participation, quel qu'en soit le pourcentage, sous réserve de l'exclusion mentionnée au III § 290 à 380.

Sont toutefois exclus de ce calcul certains biens et droits immobiliers définis au II § 150 à 280 affectés à une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale ainsi que certaines catégories de participations définies au BOI-PAT-IFI-20-20-20-20.

C. Modalité de calcul

80

Pour déterminer la fraction imposable de la valeur des parts ou actions appartenant au redevable, il est appliqué à leur valeur, déterminée conformément aux dispositions de l'article 973 du CGI, un coefficient correspondant au rapport existant entre, d'une part, la valeur vénale réelle des biens ou droits immobiliers imposables augmentée, le cas échéant, de la fraction de la valeur des parts ou actions détenues représentatives de ces mêmes biens et, d'autre part, la valeur vénale réelle de l'ensemble des actifs de la société ou de l'organisme dans lequel le redevable détient une participation directe (deuxième alinéa du 2° de l'article 965 du CGI).

1. Modalité de calcul lorsque les biens ou droits immobiliers sont détenus directement par la société ou l'organisme dont le redevable détient directement des parts ou actions

90

Lorsque des biens ou droits immobiliers imposables sont inscrits à l'actif de la société ou de l'organisme dont le redevable, ou l'un des membres du foyer fiscal, détient directement des parts ou actions, il convient de déterminer :

- la valeur totale des parts ou actions de la société ou de l'organisme que le redevable et les autres membres du foyer détiennent directement (A) ;

> **Remarque :** Cette valeur s'entend notamment après réintégration, le cas échéant, de la valeur des dettes non déductibles au sens du II de l'article 973 du CGI (BOI-PAT-IFI-20-30-30).

- la valeur vénale réelle de chacun des biens et droits immobiliers imposables détenus par cette société ou organisme (B) ;

- la valeur vénale réelle de l'ensemble des éléments composant l'actif de cette société ou organisme, y compris la valeur vénale réelle des biens et droits immobiliers imposables (C).

Ces valeurs sont déterminées conformément aux principes en matière d'évaluation définis au BOI-PAT-IFI-20-30, suivant la nature des actifs à évaluer.

La fraction imposable de la valeur des parts ou actions détenues par le redevable correspond à la valeur de ces parts ou actions (A) auquel est appliqué le coefficient correspondant au rapport entre, d'une part, la valeur vénale réelle des biens ou droits immobiliers imposables (B) et, d'autre part, la valeur vénale réelle de l'ensemble des actifs de la société ou de l'organisme dans lequel le redevable détient une participation directe (C).

Le redevable doit inclure dans l'assiette de l'IFI la fraction imposable ainsi déterminée.

> **Remarque :** En pratique, le coefficient précité est communiqué au redevable sur sa demande par la société ou l'organisme dont il détient les parts ou actions (BOI-PAT-IFI-50-10-30).

100

> **Exemple :**
>
> M. X détient 50 % du capital d'une société A. La valeur totale des parts composant le capital de cette société est évaluée à 1 million d'euros. Un immeuble imposable d'une valeur vénale de 400 000 € est inscrit à son actif.
>
> La valeur vénale réelle de l'ensemble des éléments inscrits à l'actif de la société A s'élève à 1,5 million d'euros, y compris l'immeuble précité.
>
> Le coefficient correspondant à la fraction imposable des parts de la société A correspond à : valeur de l'immeuble imposable / valeur totale des actifs de la société = 400 000 / 1 500 000
>
> M. X détenant 50 % des parts de la société A, la valeur imposable à l'IFI de ses parts est égale à : (1 000 000 * 50%) * (400 000 / 1 500 000) = 133 333 €.

2. Modalité de calcul lorsque les biens ou droits immobiliers sont détenus indirectement par la société ou l'organisme dont le redevable détient directement des parts ou actions

110

Lorsque des biens et droits immobiliers imposables sont inscrits à l'actif d'une société ou d'un organisme dont le redevable, ou l'un des membres du foyer fiscal, détient indirectement des parts ou actions, à travers un ou plusieurs sociétés ou organismes interposés, le coefficient mentionné au I-C-1 § 90 est déterminé en retenant comme valeur pour (B) la somme :

- de la valeur vénale réelle des biens et droits immobiliers imposables détenus par la société ou l'organisme dont le redevable ou l'un des membres du foyer fiscal détient directement une participation ;

- et de la fraction de la valeur des parts ou actions détenues par la société ou l'organisme précité représentative de biens ou droits immobiliers imposables détenus indirectement (c'est-à-dire appartenant aux sociétés ou organismes dont il détient, directement ou indirectement, des parts ou actions).

120

En pratique, il convient d'identifier la société ou l'organisme détenant des biens ou droits immobiliers imposables dont le niveau dans la chaîne de participation est le plus bas.

Il est alors fait application à cette société ou à cet organisme des modalités de calcul prévues au I-C-1 § 90 afin de déterminer le coefficient correspondant à la fraction de la valeur de ses titres représentative de biens et droits immobiliers imposables.

Le coefficient ainsi déterminé est appliqué à la valeur de ceux de ses titres qui sont détenus par la société ou l'organisme de niveau supérieur dans la chaîne de participation. Le résultat est alors ajouté à la valeur des biens et droits immobiliers imposables détenus directement par cette société ou cet organisme pour le calcul, suivant les modalités précitées, du montant de la valeur imposable des parts ou actions de cette société ou de cet organisme intervenant dans la chaîne de participation.

Cette procédure est ensuite reproduite à chaque niveau d'interposition, jusqu'à la société ou l'organisme dont le redevable détient directement des parts ou actions.

130

Exemple 1 : Chaîne de participation simple

M. X détient 50 % du capital d'une société A. La valeur totale des parts composant le capital de cette société est évaluée à 1 million d'euros. Un immeuble imposable d'une valeur vénale de 400 000 €, ainsi que des parts d'une société B, sont inscrits à son actif. La valeur vénale des éléments qui composent l'actif de la société A s'élève à 1,5 million d'euros.

La société B est détenue à 50 % par la société A. La valeur totale des parts composant son capital est évaluée à 500 000 €. La valeur vénale totale des éléments de son actif s'élève à 900 000 €. Elle détient un immeuble imposable d'une valeur vénale de 300 000 €.

La société B est la société détenant un bien immobilier imposable dont le niveau dans la chaîne de participation est le plus bas.

Il convient donc de déterminer en premier lieu le coefficient correspondant à la fraction des parts de la société B représentative de biens ou droits immobiliers imposables :

Détermination du coefficient de la société B : Valeur de l'immeuble imposable de B / valeur totale des actifs de la société B = 300 000 / 900 000 = 1/3 ;

Ce coefficient est ensuite appliqué à la valeur des parts de B que détient A soit (500 000 * 50%) * 1/3 = 83 333 €.

Il est alors possible de déterminer la valeur vénale totale des biens et droits immobiliers imposables détenus directement et indirectement par la société A en ajoutant à la valeur de ses biens et droits immobiliers imposables détenus directement, la fraction imposable de la valeur des parts ou actions qu'elle détient dans B, soit : 400 000 € + 83 333 € = 483 333 €.

On en déduit le coefficient correspondant à la fraction imposable des titres de la société A : valeur vénale des biens et droits immobiliers imposables détenus directement et indirectement par la société A / valeur vénale réelle des actifs de la société A = 483 333 / 1 500 000

D'où une valeur à déclarer par M. X, qui détient 50 % de la société A, de (1 000 000 * 50%) * (483 333 / 1 500 000) = 161 111 €.

140

Exemple 2 : Chaîne de participation complexe (plusieurs branches)

M. X détient 50 % du capital d'une société A. La valeur totale des parts composant son capital est évaluée à 1 million d'euros. A son l'actif sont inscrits un immeuble imposable d'une valeur vénale de 400 000 €, ainsi que les parts de deux sociétés B et C. La valeur vénale des éléments qui composent l'actif de la société A s'élève à 1,5 million d'euros.

1ère branche :

La société B est détenue à 50 % par la société A. La valeur totale des parts composant son capital est évaluée à 500 000 €. La valeur vénale totale des éléments de son actif s'élève à 900 000 €. Elle détient un immeuble imposable d'une valeur vénale de 300 000 €.

2ème branche :

La société C est détenue à 50 % par la société A. La valeur totale des parts composant son capital est évaluée à 400 000 €. La valeur vénale totale des éléments de son actif s'élève à 600 000 €. Elle détient un immeuble imposable d'une valeur vénale de 200 000 € et des parts dans une société D.

La société D est détenue à 50 % par la société C. La valeur totale des parts composant son capital est évaluée à 200 000 €. La valeur vénale totale des éléments de son actif s'élève à 200 000 €, lequel est composé exclusivement d'un immeuble imposable.

Il convient dans ce cas de figure de procéder, pour chaque branche de la chaîne de participation, selon la méthode indiquée ci-avant.

1ère branche :

La société B est la société détenant un bien immobilier imposable dont le niveau dans la chaîne de participation est le plus bas dans sa branche.

Conformément au calcul déjà effectué dans l'exemple 1, la valeur imposable des titres de B que détient A est de 83 333 € (**I-C 2 § 130**).

2ème branche :

La société D est la société détenant un bien immobilier imposable dont le niveau dans la chaîne de participation est le plus bas dans sa branche.

Comme son actif est composé exclusivement d'un immeuble imposable, le coefficient correspondant à la fraction imposable de ses titres est de 1.

La valeur imposable des titres de D détenue par C est donc de (200 000 * 50%)*1 = 100 000 €.

En conséquence, la valeur vénale totale des biens et droits immobiliers imposables détenus directement et indirectement par C est égale à : valeur des biens et droits immobiliers imposables détenus par C + valeur imposable des parts ou actions de D détenue par C, soit : 200 000 € + 100 000 € = 300 000 €.

D'où un coefficient de fraction imposable des titres de C de : valeur des biens et droits immobiliers imposables détenus directement et indirectement par la société C / valeur totale des actifs de la société C = 300 000 / 600 000 = 1/ 2.

La valeur imposable des titres de C que détient A est donc de : (400 000 € * 50 %) * 1 /2 = 100 000 €.

Conclusion :calcul de la valeur imposable des titres de A :

La valeur totale des biens et droits immobiliers imposables détenus directement et indirectement par la société A correspond à : valeur des biens et droits immobiliers imposables détenus directement par A + valeur imposable des parts ou actions de B et C détenues par A, soit : 400 000 € + 83 333 € + 100 000 € = 583 333 €

On en déduit le coefficient correspondant à la fraction imposable de la valeur des titres de la société A : valeur des biens et droits immobiliers imposables détenus directement et indirectement par la société A / valeur totale des actifs de la société A = 583 333 / 1 500 000

La valeur imposable des titres de A que M. X, qui détient 50 % de la société A, doit inclure dans son assiette de l'IFI, est donc de (1 000 000 * 50%) * (583 333 / 1 500 000) = 194 444 €.

II. Biens et droits immobiliers exclus de la détermination de la valeur imposable

A. Biens et droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société ou de l'organisme qui les détient

150

Pour la détermination de la valeur imposable des parts ou actions mentionnée aux I § 10 à 140, sont exclus les immeubles et droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société ou de l'organisme qui les détient directement (CGI, art. 965, 2°-a).

Ainsi, ces immeubles et droits immobiliers ne sont pas ajoutés aux autres biens et droits immobiliers pour le calcul de la fraction imposable de la valeur des titres.

Cette règle s'applique quel que soit le pourcentage de détention du redevable ou encore le niveau de la société ou de l'organisme dans l'éventuelle chaîne de participation.

160

Les immeubles ou droits immobiliers affectés à une activité autre qu'une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale tels que ceux affectés par exemple à un usage personnel ou à une activité civile de gestion de son propre patrimoine immobilier, sont en revanche imposables.

Pour plus de détails sur l'appréciation de la nature de l'activité éligible, se reporter au BOI-PAT-IFI-20-20-20-30.

170

Pour l'application de ces règles (CGI, art. 965, 2°-a), pour que les biens ou droits immobiliers soient considérés comme affectés à une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, il n'est pas exigé que cette activité soit exercée à titre principal par la société ou l'organisme.

Ainsi, une société ou un organisme qui exerce une activité mixte, pour partie commerciale et pour partie civile par exemple, peut bénéficier de l'exclusion à hauteur des biens immobiliers affectés à l'activité commerciale, y compris si cette dernière n'est pas l'activité principale de la société ou de l'organisme.

180

Il n'est pas non plus exigé que le bien ou droit immobilier soit affecté en totalité à la branche d'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (activité dite "éligible") d'une société qui exerce une activité mixte.

Toutefois, lorsqu'un bien ou droit immobilier est affecté pour partie à une activité éligible et pour partie à une activité non éligible, il est effectué un prorata afin de déterminer la fraction de la valeur du bien ou droit affecté à l'activité non éligible qui reste retenue pour le calcul de la fraction de la valeur des parts ou actions imposables.

Ce prorata est déterminé en appliquant à la valeur de l'immeuble concerné un coefficient correspondant au rapport entre d'une part, la superficie de l'immeuble affecté à l'activité non éligible et d'autre part, la superficie totale de l'immeuble. Pour le calcul de ce prorata, la superficie s'entend de la surface de plancher des constructions au sens du code de l'urbanisme.

A défaut, si le redevable démontre que le critère de superficie ne peut pas être retenu (impossibilité de distinguer les surfaces affectées à une activité en particulier), il pourra être recouru à tout autre critère qui apparaîtrait justifié au regard de la situation de fait.

190

Exemple :

M. X détient 50 % du capital d'une société. La valeur totale des parts composant son capital est évaluée à 1 million d'euros. A son actif est inscrit un immeuble imposable d'une valeur vénale de 400 000 €. La valeur vénale totale des éléments inscrits à l'actif de la société s'élève à 1,5 million d'euros.

Le bien immobilier est affecté à la fois à l'activité commerciale exercée par la société et à l'activité civile de gestion de son propre patrimoine mobilier.

La superficie totale du bien immobilier est de 1000 m², dont 800 m² affectés exclusivement à l'activité commerciale et 200 m² affectés à l'activité civile de gestion de son propre patrimoine.

La valeur imposable de l'immeuble correspond à : valeur de l'immeuble * (superficie utilisée pour l'activité non éligible / superficie totale du bien) = 400 000 € * (200 / 1000) = 80 000 €.

Le coefficient représentatif de la fraction imposable des parts de la société correspond à : valeur imposable de l'immeuble / valeur totale des actifs de la société = 80 000 / 1 500 000

M. X, qui détient 50 % des parts de la société A, doit donc inclure dans l'assiette de l'IFI une valeur de (1 000 000 * 50%)* (80 000 / 1 500 000) = 26 667 €.

B. Biens et droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de certaines autres sociétés ou organismes appartenant au même groupe

200

En vertu du b du 2° de l'article 965 du CGI, lorsque le redevable détient directement ou indirectement des parts ou actions d'une société ou d'un organisme ayant pour activité une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, sont exclus les biens ou droits immobiliers détenus directement ou indirectement par cette société ou cet organisme affectés :

- à son activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale (**II-B-1 § 210)** ;

- à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale d'une autre société ou d'un autre organisme dans lequel la société ou l'organisme détient directement ou par personne interposée la majorité des droits de vote ou exerce en fait le pouvoir de décision (II-B-2 § 240) ;

- à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société qui les détient directement. Sur ce point, il convient de se reporter au II-A § 150 et suivants.

1. Biens ou droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société ou de l'organisme qui les détient indirectement

210

Conformément aux dispositions du b du 2° de l'article 965 du CGI, si le redevable détient directement ou indirectement des parts ou actions d'une société ou d'un organisme qui a pour activité une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, les biens ou droits immobiliers que cette société ou cet organisme détient, directement ou indirectement, et qui sont affectés à son activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, ne sont pas retenus pour le calcul de l'assiette taxable.

Cette règle concerne prioritairement le cas des biens ou droits détenus indirectement par la société ou l'organisme et qui sont mis à sa disposition par d'autres sociétés ou organismes dont il détient, directement ou indirectement, des parts ou actions. Il s'agit donc de l'hypothèse de biens ou droits mis à la disposition d'une société mère (ou grand-mère, etc.) par l'une de ses filiales qui les détient.

Remarque : Aux termes de la loi, cette règle concerne également le cas des actifs immobiliers détenus directement par la société ou l'organisme dont l'activité est industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale et qui sont affectés à cette activité. Toutefois, ce cas étant déjà, en pratique, couvert par celui exposé **au II-A § 150**, il n'est donc pas développé ici.

La règle s'applique quel que soit, le cas échéant, le nombre de structures interposées entre le redevable et la société.

Pour l'appréciation de la nature de l'activité, il convient de se reporter au BOI-PAT-IFI-20-20-20-30.

220

Aux termes de la loi, pour que les immeubles ou les droits immobiliers détenus indirectement bénéficient de l'exclusion, la société ou l'organisme auquel ils sont affectés doit exercer de façon exclusive une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

Toutefois, il est admis que la société ou l'organisme puisse exercer également une activité civile annexe, sous réserve que l'activité éligible reste significativement prépondérante.

Cette prépondérance s'apprécie au regard de la valeur des éléments de l'actif immobilisé et du chiffre d'affaires du secteur d'activité.

Il est admis que l'activité éligible est significativement prépondérante lorsque la valeur vénale réelle des actifs qui sont affectés à cette activité et le montant du chiffre d'affaires de cette activité représentent au moins 80 % de la valeur vénale réelle de l'ensemble des éléments de l'actif et respectivement du chiffre d'affaires total de l'entreprise.

230

S'agissant de l'affectation des biens et droits immobiliers à une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale, les précisions figurant au II-A § 180 sont applicables.

2. Biens ou droits immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de certaines filiales du groupe

240

Les biens et droits immobiliers détenus directement ou indirectement par la société ou l'organisme dont le redevable détient directement ou indirectement des parts ou actions et qui a pour activité une activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale, ne sont pas pris en compte dans le calcul de l'assiette taxable s'ils sont affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale d'une entité contrôlée par cette société ou cet organisme.

250

Sont donc concernés par cette exonération :

- les biens et droits immobiliers détenus directement par la société ou l'organisme précité et affectés à l'activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale de l'une de ses filiales contrôlées ;

- les biens et droits immobiliers détenus indirectement par la société ou l'organisme précité, quel que soit le pourcentage de détention, et affectés à l'activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale de l'une de ses filiales contrôlées.

260

L'exclusion est subordonnée au fait que la société ou l'organisme dont le redevable détient directement ou indirectement des parts ou actions et qui a pour activité une activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale, détienne la majorité des droits de vote ou exerce en fait le pouvoir de décision dans la société ou l'organisme auquel les biens et droits immobiliers sont affectés.

Exemple :

Une société X a pour activité une activité commerciale.

Elle détient 30 % des droits de vote d'une première société A, 20 % des droits de vote d'une deuxième société B et 55 % des droits de vote d'une société C. A affecte des immeubles, dont elle est propriétaire, à l'activité commerciale de B et C.

Les immeubles détenus par A et affectés à l'activité commerciale de B ne pourront pas bénéficier de l'exclusion dès lors que X ne détient pas la majorité des droits de vote de B (et à moins qu'elle y exerce en fait le pouvoir de décision). Ils devront être retenus pour la détermination de la valeur imposable des parts de la société X.

En revanche, les immeubles détenus par A et affectés à l'activité commerciale de C pourront bénéficier de l'exclusion et ne seront pas retenus pour le calcul de la fraction de la valeur des parts de la société X.

Pour l'appréciation du critère de la majorité des droits de vote, il est tenu compte des titres détenus directement et indirectement.

270

Par ailleurs, si la société ou l'organisme contrôlant la société ou l'organisme auquel les biens et droits immobiliers sont affectés doit en principe exercer exclusivement une activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale, la tolérance prévue au II-B-1 § 220 lui est applicable.

En revanche, peu importe la nature de l'activité exercée par la société ou l'organisme qui détient directement les biens et droits immobiliers si celle-ci n'est qu'une participation de la société dont le redevable détient directement ou indirectement des parts ou actions et qui a pour activité une activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale. Ainsi, les biens et droits immobiliers détenus dans une filiale foncière du groupe et affectés à l'activité industrielle, commerciale, agricole, artisanale ou libérale d'une autre société du groupe, contrôlée par la société dont le redevable détient des parts ou actions, pourront bénéficier de l'exclusion, sous réserve du respect des conditions précitées.

280

Enfin, pour la société à laquelle les biens ou droits sont affectés, l'affectation des biens et droits immobiliers à son activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale est appréciée dans les conditions précisées au II-A § 160 à § 180.

III. Impossibilité de bonne foi d'obtenir les informations nécessaires à l'estimation de la fraction imposable de la valeur des parts ou actions détenues

A. Principe

290

En principe, tous les biens et droits immobiliers imposables, à l'exclusion de ceux mentionnés au II § 150 à 280, détenus par des sociétés ou organismes dont le redevable détient directement ou indirectement des parts ou actions, quel que soit le niveau de ceux-ci dans la chaîne de participation, sont retenus pour le calcul de la fraction imposable de la valeur des parts ou actions.

Toutefois, en application du 3° de l'article 965 du CGI, compte tenu des difficultés éventuelles pour le redevable d'obtenir les informations nécessaires à l'évaluation de la fraction imposable de ses parts ou actions lorsque les biens et droits immobiliers sont détenus dans des sociétés ou organismes, aucun rehaussement n'est effectué si le redevable, de bonne foi, démontre qu'il n'était pas en mesure

de disposer des informations nécessaires à l'estimation de la fraction de la valeur des parts ou actions imposables représentative des biens ou droits immobiliers qu'il détient indirectement.

En revanche, le redevable ne peut jamais se prévaloir de cette règle pour évaluer les biens et droits immobiliers qu'il détient directement, dans son patrimoine propre ou dans celui de structures sans personnalité morale (sous réserve de la situation des fonds communs de placement et des fonds de placement immobilier : BOI-PAT-IFI-20-20-10 au II § 70). Elle ne peut pas davantage être invoquée s'agissant de biens et droits détenus par l'intermédiaire d'entités autres qu'une société ou un organisme dont le redevable détient des parts ou actions, telles que les trusts et fiducies notamment.

300

La mise en œuvre de ce critère relève de l'appréciation d'une situation de fait au regard des éléments de nature à démontrer l'impossibilité pour le redevable d'obtenir, dans des conditions raisonnables d'exercice des prérogatives attachées à son statut d'associé et de redevable de l'IFI, les informations nécessaires pour le calcul de son assiette imposable. A cet égard, la charge de la preuve pèse sur le redevable.

A ce titre, il est rappelé qu'en tant que redevables de l'IFI les associés des sociétés et organismes concernés sont en droit, sur leur demande, d'obtenir auprès d'eux les informations utiles (BOI-PAT-IFI-50-10-30).

B. Exceptions

310

Cette règle ne peut jamais être invoquée :

- si le redevable contrôle, au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI, la société ou l'organisme qui détient directement les biens ou droits immobiliers imposables ;

- ou si le redevable ou l'un des membres du foyer fiscal se réserve, en fait ou en droit, la jouissance des biens ou droits immobiliers que le redevable détient indirectement ;

- ou si le redevable détient directement ou indirectement, seul ou conjointement avec les autres personnes qui composent le foyer fiscal, plus de 10 % du capital ou des droits de vote de la société ou de l'organisme qui détient directement les biens ou droits immobiliers imposables.

320

En revanche, cela ne signifie pas pour autant que si le redevable ne contrôle pas la société ou l'organisme, qu'il ne se réserve pas la jouissance du bien ou qu'il détient moins de 10 % de la société ou de l'organisme, la bonne foi soit présumée.

1. Le redevable contrôle la société ou l'organisme détenteur des biens et droits immobiliers imposables

330

Cette règle ne peut pas être invoquée si le redevable contrôle, au sens du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI, la société ou l'organisme qui détient directement le bien ou le droit immobilier, c'est-à-dire lorsque le redevable :

- détient la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de la société ou de l'organisme, directement ou indirectement, seul ou conjointement avec son conjoint, leurs ascendants,

descendants ou leurs frères et sœurs ;

> **Remarque :** Compte tenu de l'exclusion mentionnée infra au III-B-3 § 370, cette disposition trouve en pratique à s'appliquer uniquement lorsque le redevable n'atteint pas 10 % du capital ou des droits de vote seul ou avec les membres de son foyer fiscal.

- lorsqu'il dispose seul de la majorité des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux de cette société ou organisme en vertu d'un accord conclu avec d'autres associés ou actionnaires ;

- ou lorsqu'il y exerce en fait le pouvoir de décision.

340

Ainsi que le prévoit le cinquième alinéa du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI, le contribuable est présumé exercer le contrôle de la société lorsqu'il dispose, directement ou indirectement, d'une fraction des droits de vote ou des droits dans les bénéfices sociaux égale ou supérieure à 33,33 % et qu'aucun autre associé ou actionnaire ne détient, directement ou indirectement, une fraction supérieure à la sienne.

La présomption considérée est une présomption simple qui peut être combattue par le contribuable par la justification de la preuve contraire.

La circonstance que le contribuable ne soit pas présumé détenir le contrôle de la société n'est pas de nature à écarter la possibilité pour l'administration fiscale d'en apporter la preuve contraire et de justifier que celui-ci exerce en fait le pouvoir de décision.

350

Ainsi que le prévoit le dernier alinéa du 2° du III de l'article 150-0 B ter du CGI, le contribuable et une ou plusieurs personnes agissant de concert sont considérés comme contrôlant conjointement une société lorsqu'ils déterminent en fait les décisions prises en assemblée générale.

Sont considérées comme agissant de concert les personnes qui ont conclu un accord en vue d'acquérir, de céder ou d'exercer des droits de vote, pour mettre en œuvre une politique commune vis-à-vis de la société ou pour obtenir le contrôle de cette société.

De même, le contrôle de fait est établi dans les situations où la conclusion de pactes d'actionnaires ou de "gentlemen agreements" (accords informels, entre protagonistes, qui se déduisent d'un faisceau d'indices), conduit à conclure que le redevable est le véritable maître de l'affaire.

2. Le redevable dispose de la jouissance des biens ou droits immobiliers

360

La règle prévue au 3° de l'article 965 du CGI ne peut pas être invoquée si l'un des membres du foyer fiscal se réserve, en fait ou en droit, la jouissance des biens ou droits immobiliers concernés.

Il s'agit des biens et droits immobiliers utilisés par le redevable, ou l'un des membres du foyer fiscal, que ce soit à usage personnel d'habitation, à titre principal ou secondaire, ou pour les besoins d'une activité personnelle qu'elle qu'en soit la nature, ou dont il perçoit les revenus y afférents.

Cette jouissance peut résulter d'une situation de fait ou de droit. Ainsi, par exemple, le redevable ne pourra pas invoquer une éventuelle bonne foi lorsque le bien immobilier considéré fait l'objet d'un contrat de location au profit du redevable pour son usage personnel. Il en est de même si le contrat de bail est signé au profit d'une société tierce qui met le bien à disposition du redevable.

3. Le redevable détient plus de 10 % du capital ou des droits de vote

370

La règle prévue au 3° de l'article 965 du CGI ne peut pas non plus être invoquée si le redevable détient directement ou indirectement, seul ou conjointement avec les autres membres du foyer fiscal, plus de 10 % du capital ou des droits de vote de la société ou de l'organisme qui détient directement les biens ou droits immobiliers imposables.

380

Le seuil de 10 % s'apprécie ici de façon alternative, soit au regard du pourcentage de détention du capital, soit au regard du pourcentage de détention des droits de vote.

Aussi, par exemple, dans le cas où un redevable détient plus de 10 % du capital et moins de 10 % des droits de vote d'une société ou d’un organisme, sa participation sera imposée pour sa valeur représentative des immeubles imposables sans qu’il puisse invoquer une éventuelle bonne foi.