

Extrait du Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-30-10-30-10-20180608

Date de publication : 08/06/2018

Date de fin de publication : 05/07/2022

PAT - IFI - Actifs exonérés - Exonération des actifs professionnels - Actifs affectés à la profession exercée dans le cadre d'une société soumise à l'impôt sur les sociétés - Conditions relatives aux fonctions exercées

Positionnement du document dans le plan :

PAT - Impôts sur le patrimoine

Impôt sur la fortune immobilière

Titre 3 : Actifs exonérés

Chapitre 1 : Exonération des actifs professionnels

Section 3 : Actifs affectés à la profession exercée dans le cadre de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés

Sous-section 1 : Conditions relatives aux fonctions exercées

Sommaire :

I. Nature, nomination régulière et caractère effectif des fonctions exercées

A. Nature et nomination régulière aux fonctions exercées

1. Gérants majoritaires de société à responsabilité limitée

a. Associés

b. Gérants

2. Gérants des sociétés en commandite par actions

3. Associés des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur les sociétés

4. Gérants minoritaires de sociétés à responsabilité limitée

5. Dirigeants de sociétés anonymes

6. Associés dirigeants de sociétés par actions simplifiées

B. Exercice effectif et personnel des fonctions de direction

1. Principe

2. Précisions

a. Actions ou parts détenues par le conjoint, partenaire de pacte civil de solidarité, concubin notoire ou par les enfants mineurs

b. Parts ou actions de sociétés détenues par les héritiers d'un dirigeant décédé

c. Parts de société civile agricole possédées par un majeur sous tutelle

II. Conditions relatives à la rémunération des fonctions de direction

A. La rémunération doit être normale

1. Principe : la condition de rémunération normale doit être appréciée au regard des autres rémunérations perçues au sein de la société ou en dehors de celle-ci.

2. Appréciation du caractère normal de la rémunération au regard de la seule fonction de direction et date d'appréciation

- a. Le caractère normal de la rémunération doit être apprécié au regard de la seule fonction de direction
- b. Prise en compte de la fonction de direction effectivement exercée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour la détermination du caractère normal de la rémunération

3. Précisions diverses

- a. Dirigeant d'une entreprise en début d'activité ou d'une entreprise en difficulté
- b. Dirigeant dont la rémunération est complétée par la perception de dividendes
- c. Autres précisions au regard de certaines fonctions

B. La rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus professionnels du redevable

1. Principe

2. Cas particulier : exercice de fonctions de direction dans une pluralité de sociétés

1

Conformément au III de l'article 975 du code général des impôts (CGI), les actifs affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale d'une société soumise, de droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés sont exonérés sous réserve, notamment, que le redevable exerce dans l'entreprise de manière effective l'une des fonctions limitativement énumérées au 1^o du 1 du III de l'article 975 du CGI qui lui procure une rémunération normale représentant plus de la moitié de ses revenus professionnels.

10

Pour ouvrir droit à la qualification d'actifs professionnels, les fonctions de direction visées au 1^o du 1 du III de l'article 975 du CGI doivent cumulativement satisfaire aux conditions suivantes :

- la nomination à cette fonction doit être régulière ;
- la fonction doit être effectivement exercée ;
- la fonction doit donner lieu à une rémunération normale ;
- la rémunération de la fonction doit représenter plus de la moitié des revenus professionnels du redevable.

I. Nature, nomination régulière et caractère effectif des fonctions exercées

20

Le 1^o du 1 du III de l'article 975 du CGI énumère limitativement les fonctions que doivent exercer les redevables de l'impôt sur la fortune immobilière (IFI) pour que les actifs affectés à l'activité éligible de la société soient considérés comme des actifs professionnels.

A. Nature et nomination régulière aux fonctions exercées

30

Selon les dispositions du 1^o du 1 du III de l'article 975 du CGI, les actifs ne peuvent être considérés comme des actifs professionnels exonérés au titre de l'IFI que sous réserve que le redevable exerce

dans la société des fonctions de :

- gérant, nommé conformément aux statuts, d'une société à responsabilité limitée (SARL) ou en commandite par actions (SCA) ;

- associé en nom d'une société de personnes ;

- président, directeur général, président du conseil de surveillance ou membre du directoire d'une société par actions.

Dès lors, l'exercice d'une fonction qui n'est pas énumérée par la loi, telle que la fonction de directeur général adjoint, ou d'une fonction de direction de fait au sein d'une société, n'ouvre pas droit pour le titulaire des parts ou actions de la société au bénéfice du régime des biens professionnels (Cass. com., 9 mars 1999, n° 97-13065).

Cette jurisprudence rendue en matière d'impôt de solidarité sur la fortune (ISF) est transposable à l'IFI.

En outre, la fonction de direction générale délégué d'une société anonyme (SA) est admise en tant que fonction de direction éligible sous réserve des précisions apportées au [I-A-5 § 120](#).

40

Il ressort d'un arrêt de la Cour de cassation (Cass. com., 26 novembre 2003, n° 01-14079), statuant à l'égard d'une personne affirmant exercer la fonction de directeur général d'une société par actions, que l'exonération d'impôt de solidarité sur la fortune des titres d'une telle société détenus par une personne qui revendique la qualification de biens professionnels est légalement subordonnée à la condition que l'intéressée ait été régulièrement nommée à l'une des fonctions de direction précitées.

Cette jurisprudence rendue en matière d'ISF est transposable à l'IFI.

Les fonctions de direction ouvrant droit à la qualification d'actifs professionnels énumérées au 1° du 1 du III de l'[article 975 du CGI](#) sont les suivantes :

1. Gérants majoritaires de société à responsabilité limitée

50

Ont cette qualité :

- l'associé gérant qui détient plus de la moitié des parts sociales en tenant compte également des parts détenues par son conjoint, partenaire lié par un pacte civil de solidarité défini à l'[article 515-1 du code civil](#) (PACS) ou son concubin notoire et leurs enfants non émancipés ;

- l'ensemble des associés gérants qui appartiennent à un collège de gérants détenant plus de la moitié des parts sociales ou les droits de vote attachés à plus de la moitié des parts sociales, même si chacun d'eux pris isolément ne possède pas cette majorité.

À cet égard, les notions d'associé et de gérant appellent les précisions suivantes :

a. Associés

60

Ont la qualité d'associé d'une SARL les personnes qui possèdent des parts sociales de cette société, que ce soit en pleine propriété, en usufruit ou en indivision, pourvu dans ce dernier cas, qu'il y ait accord entre les indivisaires sur la désignation de celui d'entre eux qui est habilité à exercer les droits attachés aux titres.

Sont en outre considérés comme associés les gérants qui, sans avoir personnellement la propriété de parts sociales, ont un conjoint, partenaire lié par un PACS ou concubin notoire ou des enfants dont ils ont l'administration légale des biens possédant eux-mêmes la qualité d'associé (CGI, art. 211, I-al. 3).

Il doit également être tenu compte des parts dont les intéressés ont seulement l'administration ou dont ils disposent en fait.

b. Gérants

70

Conformément aux dispositions du 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI, seules sont retenues les fonctions de gérants de droit nommés conformément aux statuts.

Ainsi, un associé qui détient 50 % du capital d'une SARL et qui travaille au sein de la société d'une façon exclusive et constante en y exerçant des responsabilités importantes et en retirant l'unique source de son revenu ne peut être considéré comme ayant la qualité de gérant.

Dans le cas où l'associé gérant ou le collège de gérance possède exactement la moitié des parts sociales, la gérance est réputée ne pas être majoritaire.

2. Gérants des sociétés en commandite par actions

80

Conformément à l'article 62 du CGI, les gérants des SCA peuvent avoir la qualité d'associés commandités ou d'associés commanditaires en vertu d'une nomination effectuée en conformité des statuts sociaux.

3. Associés des sociétés de personnes soumises à l'impôt sur les sociétés

90

Il s'agit des associés des sociétés en nom collectif (SNC), des associés commandités des sociétés en commandite simple (SCS), des associés des sociétés en participation, des sociétés créées de fait, des entreprises unipersonnelles et agricoles à responsabilité limitée, des sociétés civiles, y compris les sociétés civiles professionnelles (SCP).

4. Gérants minoritaires de sociétés à responsabilité limitée

100

Il s'agit du gérant d'une SARL nommé conformément aux statuts, qui ne remplit pas les conditions pour être considéré comme gérant majoritaire de droit.

5. Dirigeants de sociétés anonymes

110

Il s'agit des dirigeants suivants nommés conformément aux statuts et dans les conditions prévues par la [loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques](#) :

- président, directeur général, directeur général délégué ;
- président du conseil de surveillance et membre du directoire.

Il est précisé que s'agissant des sociétés anonymes à conseil d'administration, l'[article L. 225-51-1 du code du commerce](#) prévoit que la direction générale de la société est assurée, soit par le président du conseil d'administration, soit par une autre personne physique nommée par le conseil d'administration et portant le titre de directeur général. Ainsi, l'[article L. 225-51-1 du code de commerce](#) permet de dissocier les fonctions de direction générale de l'entreprise de celles de présidence du conseil d'administration. Dans l'hypothèse d'une dissociation des fonctions de président du conseil d'administration et de directeur général, ces deux personnes remplissent conformément au texte du 1° du 1 du III de l'[article 975 du CGI](#) la condition relative à la nature des fonctions exercées. En l'absence de toute dissociation, le président du conseil d'administration exerce une fonction ouvrant droit à la qualification d'actifs professionnels.

120

Il est admis que la fonction de directeur général délégué qui remplace celle des anciens directeurs généraux soit éligible pour le bénéfice de l'exonération des actifs professionnels. Cette mesure de tempérament est bien entendu soumise à la condition que ces personnes exercent effectivement les fonctions qui leur sont dévolues par l'article 107 de la [loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques](#). Il est précisé que le nombre maximum de directeurs généraux délégués ne peut dépasser cinq.

130

Il est précisé que les sociétés créées à compter de la date de publication de la loi relative aux nouvelles régulations économiques, soit le 16 mai 2001, sont immédiatement soumises à la nouvelle organisation des organes dirigeants (cf. [I-A-5 § 110](#)).

6. Associés dirigeants de sociétés par actions simplifiées

140

Les règles de fonctionnement de la société par action simplifiée (SAS) sont en partie fixées par les associés dans les statuts. L'[article L. 227-5 du code de commerce](#) prévoit ainsi que les statuts fixent les conditions dans lesquelles la société est dirigée.

Compte tenu de la liberté d'organisation des pouvoirs conférés aux associés d'une société par actions simplifiée, il est admis que les dispositions relatives à l'exonération d'IFI bénéficiant aux associés des sociétés anonymes sont applicables dans les mêmes conditions aux titres détenus par les associés des sociétés par actions simplifiées, sous réserve que ces derniers associés soient titulaires de fonctions dont l'étendue, conformément aux statuts de cette société, est au moins équivalente à celles qui sont exercées dans les sociétés anonymes par les personnes mentionnées au III de l'[article 975 du CGI](#). Pour le bénéfice de l'exonération d'IFI au titre des actifs professionnels, le nombre d'associés dirigeants d'une SAS ne peut, bien entendu, excéder celui des associés d'une société anonyme qui exercent les fonctions de direction énumérées à cet article.

Pour l'application de cette doctrine, il est néanmoins précisé qu'en présence de directeurs généraux ou de directeurs généraux délégués dans une SAS, l'appréciation de la nature équivalente des fonctions précitées implique notamment que ces personnes soient investies d'un pouvoir de représentation de la société opposable aux tiers.

150

Hors le président de la SAS, seuls les dirigeants portant le titre de directeur général ou de directeur général délégué peuvent être actuellement investis par les statuts du pouvoir de représenter la société. En effet, le troisième alinéa de l'[article L. 227-6 du code de commerce](#) précise que les statuts peuvent prévoir les conditions dans lesquelles une ou plusieurs personnes autres que le président, portant le titre de directeur général ou de directeur général délégué, peuvent exercer les pouvoirs confiés à ce dernier par le présent article.

S'agissant de la situation d'un président du conseil de surveillance, il est rappelé, en matière de droit commercial, que, dans les SA, la personne qui exerce cette fonction ne peut pas être investie d'un pouvoir de représentation. En revanche, dans les SAS, aucune disposition n'interdit que le président du conseil de surveillance soit désigné comme le président de la société, titulaire à ce titre du droit de représentation. En toute hypothèse, pour l'application du régime des actifs professionnels, dès lors que le président du conseil de surveillance dans une SA ne peut pas être investi du pouvoir de représentation, le bénéfice du régime des actifs professionnels, dans une SAS, ne peut pas être subordonné à la condition que le président du conseil de surveillance en soit investi.

B. Exercice effectif et personnel des fonctions de direction

1. Principe

160

Le titulaire doit consacrer à ses fonctions une activité et des diligences constantes et réelles (par exemple, dans les sociétés, animation effective de l'activité des directeurs fonctionnels salariés, signature des pièces essentielles, contacts suivis avec les représentants du personnel, les principaux clients ou fournisseurs, etc.).

170

La Cour de Cassation a jugé (Cass. com., 22 février 2000, n° 97-17828) qu'il résulte de la combinaison des 1° et 2° de l'[article 885 A du CGI](#), de l'[article 885 N du CGI](#) et de l'[article 885 O bis du CGI](#) que seules les personnes physiques sont soumises à l'impôt de solidarité sur la fortune et que le régime d'exonération des biens professionnels n'est applicable aux titres de société que si leur propriétaire remplit personnellement les fonctions prévues par l'[article 885 O bis du CGI](#).

En conséquence, ne peuvent être considérées comme biens professionnels les parts ou actions d'une société qu'une autre société dirige en y exerçant des fonctions visées par l'[article 885 O bis du CGI](#) et au sein de laquelle la personne physique propriétaire de ces titres exerce les fonctions visées à cet article.

Observations :

Un redevable avait déclaré comme biens professionnels les parts qu'il possédait dans une société en commandite par actions (SCA).

En réalité, il était gérant d'une autre société qui elle-même exerçait les fonctions de gérant dans cette SCA. Mais il n'exerçait personnellement aucune des fonctions requises par l'[article 885 O bis du CGI](#) dans la SCA.

A noter que la SCA était propriétaire de titres dans une troisième société, dont le redevable était vice-président directeur général.

Dans ces conditions, à défaut d'exercer personnellement dans la SCA les fonctions de direction requises par l'article 885 O bis du CGI, le redevable ne pouvait bénéficier de l'exonération d'ISF au profit des titres qu'il détenait dans cette société.

Ainsi, les parts détenues dans une société gérée par la société dont le redevable est lui-même le gérant ne sont donc pas considérées comme des biens professionnels.

Cette jurisprudence rendue en matière d'ISF est applicable à l'IFI.

2. Précisions

a. Actions ou parts détenues par le conjoint, partenaire de pacte civil de solidarité, concubin notoire ou par les enfants mineurs

180

Dans le cas où un conjoint, partenaire lié par un PACS ou un concubin notoire exerce dans une société une fonction visée au 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI et que les actions ou parts de cette société ne lui appartiennent pas personnellement mais sont la propriété de l'autre conjoint, partenaire lié par un PACS ou concubin notoire ou d'un de leurs enfants mineurs lorsqu'ils ont l'administration légale des biens de ceux-ci, les actifs affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société sont exonérés pour la détermination de l'IFI mis à la charge du foyer fiscal dès lors que les fonctions sont effectivement exercées par l'un des conjoints, partenaires liés par un PACS ou concubins notoires et qu'elles lui procurent une rémunération qui représente plus de la moitié de ses revenus professionnels. La fonction de direction éligible s'apprécie distinctement au niveau de chaque conjoint, partenaire lié par un PACS ou concubin notoire et non au niveau du foyer fiscal.

La Cour de cassation (Cass. com., 26 février 2008 n° 07-10515) rappelle que les conditions relatives à l'exercice des fonctions de direction et à leur rémunération doivent être remplies par le même conjoint ou concubin notoire et non au niveau du foyer fiscal.

Dès lors, un contribuable exerçant des fonctions de direction dans une société holding sans être rémunéré ne peut prétendre au bénéfice de l'exonération prévue par l'article précité même si son conjoint exerce des fonctions, rémunérées, au sein des filiales.

Cette jurisprudence rendue en matière d'ISF est transposable à l'IFI.

b. Parts ou actions de sociétés détenues par les héritiers d'un dirigeant décédé

190

Pour apprécier si les actifs immobiliers présentent ou non le caractère d'actifs professionnels, il convient de se placer à la date du fait générateur de l'impôt, c'est-à-dire au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

Lorsque les actions appartenant à un dirigeant de société décédé sont dévolues à une personne n'exerçant pas de fonctions de direction prévues par le texte de loi au sein de la société, deux situations sont à envisager au regard de l'IFI :

- si le décès est intervenu avant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition, les actifs immobiliers détenus par l'héritier ne peuvent bénéficier de la qualification d'actifs professionnels dès lors que le redevable ne remplit pas les conditions fixées par l'[article 975 du CGI](#) ;

- lorsque le décès est intervenu pendant l'année d'imposition, la qualification d'actifs professionnels s'applique aux actifs immobiliers qui satisfaisaient aux conditions visées ci-dessus au 1^{er} janvier précédant le décès. Si le redevable est décédé avant de déposer sa déclaration d'IFI accompagnée des annexes, l'impôt est établi au nom du défunt, la déclaration incombant aux héritiers.

c. Parts de société civile agricole possédées par un majeur sous tutelle

200

Pour les parts de société civile agricole possédées par un majeur sous tutelle, il convient de se reporter au [II-B-2 § 180 du BOI-PAT-IFI-30-10-10-10](#).

II. Conditions relatives à la rémunération des fonctions de direction

210

La rémunération doit être normale et représenter plus de la moitié des revenus professionnels de l'intéressé.

A. La rémunération doit être normale

220

En application du second alinéa du 1^o du 1 du III de l'[article 975 du CGI](#), les fonctions de direction effectivement exercées par le redevable doivent donner lieu à une rémunération normale imposable à l'impôt sur le revenu dans les catégories suivantes :

- traitements et salaires ;
- bénéfices industriels et commerciaux ;
- bénéfices agricoles ;
- bénéfices non commerciaux ;
- revenus des gérants et associés mentionnés à l'[article 62 du CGI](#).

Remarque 1 : Sont donc notamment pris en compte les jetons de présence spéciaux imposables dans la catégorie des traitements et salaires.

Remarque 2 : Certaines dérogations sont prévues pour certains revenus n'appartenant pas à la liste ci-dessus en faveur des dirigeants dont la rémunération est complétée par la perception de dividendes (cf. [II-A-3-b § 340](#)) et des présidents du conseil de surveillance et présidents directeurs généraux (cf. [II-A-3-c § 350 et 360](#)).

1. Principe : la condition de rémunération normale doit être appréciée au regard des autres rémunérations perçues au sein de la société ou en dehors de celle-ci.

230

Le second alinéa du 1° du 1 du III de l'[article 975 du CGI](#) précise que les fonctions exercées (cf. [I § 20 et suivants](#)) doivent donner lieu à une rémunération normale au regard des rémunérations du même type versées au titre de fonctions analogues dans l'entreprise ou dans des entreprises similaires établies en France.

240

De manière générale, une rémunération peut être considérée comme normale lorsque son montant est en rapport avec la rémunération courante des personnes exerçant pleinement une des fonctions considérées, compte tenu de la nature et de l'importance de l'activité de l'entreprise ainsi que de ses résultats.

Lorsque l'administration entend démontrer que la condition de rémunération normale n'est pas satisfaite, elle doit, si elle fait référence aux autres rémunérations perçues au sein de la société, préciser en quoi la rémunération n'est pas normale compte tenu des fonctions exercées.

250

En pratique, lorsque le service entend remettre en cause l'exonération des actifs professionnels au motif que la fonction dirigeante n'est pas normalement rémunérée, il doit d'abord procéder à une appréciation de la fonction exercée en tenant compte des pouvoirs et prérogatives réels de l'intéressé.

L'administration doit ensuite comparer la rémunération des dites fonctions avec celle des autres dirigeants - statutaires ou salariés - de l'entreprise afin de déterminer si la rémunération perçue est en adéquation avec l'importance des fonctions effectivement exercées.

L'administration peut également comparer cette même rémunération, dans le respect des exigences du secret professionnel, avec la rémunération de fonctions équivalentes dans des entreprises comparables (référence à des rémunérations publiées ou à une moyenne des rémunérations observées). Il en est ainsi notamment en l'absence de fonction comparable dans l'entreprise où le redevable exerce son activité ou s'il ressort des constats effectués que les fonctions considérées comme équivalentes dans l'entreprise sont, sans raison valable, rémunérées à des conditions notablement différentes de celles du marché. L'inadéquation entre la rémunération et les fonctions exercées pourra alors être mise en évidence au regard de ces critères extérieurs à l'entreprise.

260

L'arrêt rendu le 20 octobre 2003 par la cour d'appel de Douai illustre la démarche à mettre en œuvre (en l'espèce dans l'hypothèse d'une comparaison entre fonctions de la même entreprise) : après une description circonstanciée des tâches, missions et responsabilités de la dirigeante qui exerçait les fonctions de P-D.G. et de présidente du conseil d'administration de la société, l'arrêt retient pour caractériser le niveau anormal de la rémunération perçue que cette dernière était très inférieure sur la période litigieuse à celle des directeurs salariés et était même inférieure à celle du responsable de magasin.

Cour d'appel de Douai, 20 octobre 2003 :

« - Sur la nature des parts sociales soumises à redressement :

En application de l'[article 885 A du CGI](#), de l'[article 885 N du CGI](#) à l'[article 885 R du CGI](#), les parts de société détenues par Madame C dans la société CD dont elle était le PDG sont considérées comme biens professionnels et ne sont donc pas prises en compte pour l'assiette de l'impôt sur la fortune à condition notamment que les fonctions énumérées à l'[article 885 O bis du CGI](#) soient effectivement exercées et qu'elles donnent lieu à une rémunération normale.

La contestation porte en l'espèce exclusivement sur le caractère normal de la rémunération allouée à Madame C en sa qualité de PDG et de Président du Conseil d'Administration.

Il ressort des éléments de la cause que selon procès-verbal de réunion du conseil d'administration du 25 octobre 1982, Madame C a été investie à l'égard des tiers des pouvoirs les plus étendus pour représenter la société, contracter en son nom et l'engager pour tous les actes et opérations entrant dans l'objet social.

Le fait qu'un directeur adjoint ait également été désigné, auquel ont été conférés les mêmes pouvoirs que ceux délégués à la présidente du conseil d'administration, ne permet pas de remettre en cause l'effectivité et l'ampleur de la mission revenant à Madame C.

Madame C, elle-même, dans sa lettre de réclamation adressée le 13 mars 1998 à l'administration indiquait que les activités qu'elle exerçait étaient multiples et diverses, qu'elle avait repris toutes les activités de son mari décédé, qu'elle avait directement sous ses ordres une cinquantaine de personnes, dont plusieurs directeurs et cadres, qu'elle venait tous les jours au siège, regardait le courrier qui avait une influence sur le marché de l'entreprise, avait des rapports fréquents avec les administrateurs et l'expert comptable, signait tous les chèques de fournisseurs et frais généraux, ainsi que les documents afférents à la marche de la société et qu'elle était présente à toutes les assemblées et conseils d'administration.

Eu égard à l'importance de ces fonctions et même si Madame C ne travaillait pas à temps complet et était aidée dans sa gestion de l'entreprise par des cadres aux compétences techniques affirmées, il apparaît que la rémunération par elle perçue (variant de 123 800 à 140 150 F annuels au cours de la période litigieuse) était manifestement insuffisante eu égard à l'usage et en comparaison avec les rémunérations des directeurs salariés de l'entreprise (546 120 F et 518 300 F en 1991 - 625 800 F et 586 500 F en 1995) et était même inférieure au salaire du responsable de magasin variant durant cette période de 144 600 F à 152 220 F.

Au vu de ces considérations, le jugement déféré doit être confirmé quant au caractère non professionnel des actions détenues par Madame C. ».

Cette jurisprudence rendue en matière d'ISF est applicable à l'IFI.

2. Appréciation du caractère normal de la rémunération au regard de la seule fonction de direction et date d'appréciation

a. Le caractère normal de la rémunération doit être apprécié au regard de la seule fonction de direction

270

Il est précisé que si, en principe, seule la rémunération de la fonction de direction visée au second alinéa du 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI est retenue pour apprécier le respect de la condition de rémunération normale, il est admis, lorsque le redevable exerce une autre activité au sein de la même société, de prendre également en compte la rémunération qui y est attachée.

La Cour de cassation (Cass. com., arrêt du 23 avril 2003, n° 99-19352) a cassé un arrêt qui prétendait apprécier la condition de rémunération normale en considération de l'exercice conjoint des fonctions de président du conseil de surveillance et d'une activité de conseil en stratégie commerciale au profit de la société en cause et de ses filiales.

Cet arrêt, rendu en matière d'ISF, est transposable à l'IFI. Ainsi, dans cette affaire, l'administration aurait dû vérifier si le montant cumulé des rémunérations perçues par l'intéressé dans la société présentait un caractère normal au regard de la seule fonction de président du conseil de surveillance.

b. Prise en compte de la fonction de direction effectivement exercée au 1^{er} janvier de l'année d'imposition pour la détermination du caractère normal de la rémunération

280

Ne constituent pas des fonctions éligibles au régime des actifs professionnels celles qui ne sont plus exercées au 1^{er} janvier de l'année d'imposition comme celles qui, quoique effectivement exercées à cette date, ne donnent lieu à aucune rémunération.

S'agissant de la période à prendre en compte pour apprécier le caractère normal de la rémunération perçue, il est précisé qu'elle est identique à celle à laquelle il est fait référence pour apprécier le respect de la condition relative au seuil de 50 % des revenus professionnels de l'intéressé.

290

A cet égard, il est rappelé qu'en cas de création ou de restructuration d'entreprise ou de prise de fonctions de direction au cours de l'année (N-1) précédant celle au titre de laquelle l'impôt est dû (N) ou au 1^{er} janvier de l'année N, il se peut que la condition relative au seuil des 50 % ne soit pas remplie lorsque sont pris en compte les revenus professionnels de l'année N-1. Dans cette hypothèse, cette condition est néanmoins considérée comme satisfaite lorsque le seuil des 50 % est franchi au titre de l'année N elle-même.

3. Précisions diverses

300

L'appréciation du caractère normal des rémunérations doit être effectuée au vu de l'ensemble des rémunérations soumises à l'impôt sur le revenu.

Cette disposition doit être appliquée avec discernement. A cet égard, doivent être considérées comme anormales des rémunérations notablement insuffisantes compte tenu des caractéristiques de l'entreprise.

310

L'administration admet :

- de faire masse, le cas échéant, des diverses rémunérations perçues par un dirigeant au titre de ses différentes fonctions au sein de sa société (cf. [II-A-2-a § 270](#)) ;

- de ne pas exiger le respect de cette condition dans chacune des sociétés en cas d'actif professionnel unique (APU), lorsque l'une de ces sociétés est en situation économique ou financière difficile (cf. [II-A-3-a § 330](#)) ;

- de ne pas exiger le respect de cette condition au titre des fonctions de direction exercées dans une société holding animatrice, sous réserve que le cumul des rémunérations perçues dans cette holding et dans les filiales excède 50 % des revenus professionnels.

320

Afin de permettre, lors de l'appréciation du caractère normal de la rémunération, la prise en compte de la situation économique et financière de l'entreprise et les modalités de fonctionnement de celle-ci, les assouplissements suivants sont apportés :

a. Dirigeant d'une entreprise en début d'activité ou d'une entreprise en difficulté

330

Dans le cas d'une entreprise nouvellement créée (sous réserve de ne pas avoir été créée, au sens du III de l'article 44 sexies du CGI, dans le cadre d'une concentration, d'une restructuration, ainsi que de l'extension ou de la reprise d'une activité préexistante), l'exonération d'actifs professionnels n'est pas remise en cause à raison du niveau de rémunération du dirigeant pendant deux ans.

Il en est de même s'agissant d'une entreprise rencontrant des difficultés économiques, commerciales ou financières (diminution du chiffre d'affaires, réduction des marges, charges financières excessives, etc.), lorsque le redevable en fait spontanément état dans sa déclaration d'IFI accompagnée de ses annexes.

Cette période de deux ans, selon l'hypothèse, décomptée depuis la première année au titre de laquelle les difficultés rencontrées ont été mentionnées spontanément dans la déclaration d'IFI pourra être, le cas échéant, prorogée par voie de prise de position formelle de l'administration au sens du 1° de l'article L. 80 B du livre des procédures fiscales (LPF).

b. Dirigeant dont la rémunération est complétée par la perception de dividendes

340

La prise en compte, dans la rémunération, des dividendes qui rémunèrent le capital investi - et donc la possibilité de les prendre en considération pour l'appréciation de la règle des 50 % - n'est pas possible au regard des dispositions du III de l'article 975 du CGI selon lequel la rémunération, pour ouvrir droit à l'exonération, doit correspondre à des revenus soumis à l'impôt sur le revenu dans certaines catégories limitativement énumérées.

Néanmoins, le versement de dividendes pourra être pris en compte pour apprécier le caractère normal de la rémunération à la double condition que l'importance de ces derniers contrebalance la faiblesse de la rémunération et que cette situation résulte de motifs économiques.

c. Autres précisions au regard de certaines fonctions

350

Les revenus à prendre en compte pour la condition de normalité de la rémunération en ce qui concerne les présidents du conseil de surveillance sont les mêmes que pour le respect de la condition selon laquelle la rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus professionnels de l'intéressé (cf. II-B-1 § 400).

360

Les revenus à prendre en compte pour la condition de normalité de la rémunération en ce qui concerne un président-directeur général sont les mêmes que pour le respect de la condition selon laquelle la rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus professionnels de l'intéressé (cf. II-B-1 § 410).

B. La rémunération doit représenter plus de la moitié des revenus professionnels du redevable

1. Principe

370

En application du 1 du III de l'[article 975 du CGI](#), seuls peuvent être qualifiés d'actifs professionnels les actifs immobiliers mentionnés au 1° et 2° de l'[article 965 du CGI](#) lorsque ces biens et droits immobiliers sont affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société dans laquelle le redevable exerce l'une des fonctions prévues au 1° du 1 du III de cet article 975 du CGI et dont la rémunération représente plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories suivantes, à l'exclusion des revenus non professionnels :

- traitements et salaires ;
- bénéfices industriels et commerciaux ;
- bénéfices agricoles ;
- bénéfices non commerciaux ;
- revenus des gérants et associés mentionnés à l'[article 62 du CGI](#).

380

Les revenus qui ne proviennent pas d'une telle activité professionnelle ne sont donc pas retenus ; il s'agit notamment des revenus de capitaux mobiliers, des plus-values, des revenus fonciers, des pensions et rentes viagères.

Les indemnités reçues en rémunération de l'exercice d'un mandat parlementaire, qui sont imposables dans la catégorie des traitements et salaires, doivent être retenues pour l'application de cette comparaison.

390

La prise en compte, dans la rémunération, des dividendes qui rémunèrent le capital investi - et donc la possibilité de les prendre en considération pour l'appréciation de la règle des 50 % - n'est pas possible au regard des dispositions du 1° du 1 du III de l'[article 975 du CGI](#) selon lesquelles la rémunération, pour ouvrir droit à l'exonération, doit correspondre à des revenus soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories mentionnées par ce même article.

400

Toutefois, la rémunération reçue par le président du conseil de surveillance dans les sociétés anonymes à directoire, en application de la [loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques](#) (bien qu'imposable dans la catégorie des RCM), peut être retenue pour l'application de la condition de rémunération précitée dès l'instant où elle rétribue l'activité exercée par le redevable au sein de ce conseil en qualité de président. Tel n'est pas le cas des jetons de présence qui lui sont attribués et qui ne peuvent donc être pris en compte au titre des revenus professionnels ([RM Delahais n° 19464, JO AN du 5 mars 1990, p. 978](#)).

Il est admis que cette réponse ministérielle prise en matière d'ISF est également applicable à l'IFI.

La Cour de cassation (Cass. com., arrêt du 29 juin 1999, n° 97-12468) a confirmé la doctrine administrative selon laquelle les jetons de présence ne pouvaient pas être pris en compte pour l'application de l'article 885 O bis du CGI.

Cette jurisprudence rendue en matière d'ISF est transposable à l'IFI.

Ainsi, pour l'application du régime d'exonération des actifs professionnels, le III de l'article 975 du CGI exige notamment que les fonctions qu'il énumère donnent lieu à une rémunération normale représentant plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu, dans diverses catégories desquelles est exclue celle des revenus de capitaux mobiliers dont relèvent les jetons de présence.

Au numérateur de ce rapport, peut figurer la rémunération perçue par le président du conseil de surveillance, même si elle est imposée dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers, dès lors qu'elle rétribue l'activité qu'il exerce, au sein de ce conseil, en sa qualité de président. En revanche, les jetons de présence ordinaires qui lui sont attribués sont exclus puisqu'ils rémunèrent sa seule participation au conseil et non son activité.

Par ailleurs, au dénominateur, les revenus qui ne proviennent pas d'une activité professionnelle au sens du III de l'article 975 du CGI, comme les revenus de capitaux mobiliers, ne sont pas retenus.

En l'occurrence, les jetons de présence prévus par l'article 140 de la loi n° 66-537 du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales, alloués par l'assemblée générale, rémunèrent indistinctement et forfaitairement la participation des membres du conseil de surveillance audit conseil et non une activité effective. Leur nature ne peut être modifiée par les modalités de leur répartition par le conseil de surveillance faite selon les dispositions de l'article 118 du décret n° 67-236 du 23 mars 1967 sur les sociétés commerciales.

Dès lors, ces jetons de présence ne constituaient pas une rémunération au sens du second alinéa du 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI et ne pouvaient être pris en compte, au numérateur du rapport, pour l'application de ce texte.

Remarque : Le président du conseil de surveillance d'une société anonyme perçoit deux types de rémunérations :

- en tant que membre du conseil de surveillance, il reçoit des jetons de présence en application de l'article L. 225-83 du code de commerce (C. com.) ;

- en qualité de président de ce conseil, il peut également recevoir une rémunération en contrepartie de l'activité de président exercée (C. com., art. L. 225-81).

La seconde allocation rémunère une activité effective à la différence des jetons de présence ordinaires qui sont fixés forfaitairement en contrepartie de la participation au conseil de surveillance. Dès lors, l'allocation des seuls jetons de présence ordinaires, à l'exclusion de toute autre rémunération, ne constitue pas un revenu professionnel susceptible de conférer la qualité d'actifs professionnels, telle que prévue au second alinéa du 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI, aux actions détenues par le président du conseil de surveillance d'une société anonyme.

410

De la même manière, les jetons de présence ordinaires alloués à un président-directeur général en contrepartie de sa présence aux séances du conseil d'administration ne peuvent pas être retenus pour l'application de la condition relative à la rémunération du redevable, dès lors qu'ils sont imposables dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers. De même, la pension de retraite qui lui est allouée ne peut être prise en considération pour l'application de la condition relative à la rémunération de ses fonctions. Quant aux jetons de présence spéciaux perçus par un président-directeur général au titre de la rémunération de ses fonctions de président, seule la fraction imposable dans la catégorie des traitements et salaires déterminée en application des dispositions de l'article 210 sexies du CGI, est prise en considération pour l'appréciation de la condition précitée; la quote-

part imposable dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers est donc exclue.

420

La rémunération étant un flux, la condition visée au [II-B-1 § 370](#) doit en principe être respectée en permanence. Toutefois, il est tenu compte du caractère annuel de l'IFI et de l'absence d'incidence au regard de cet impôt des événements survenus après le 1^{er} janvier de l'année d'imposition. Il est donc admis que cette condition est satisfaite si la rémunération de la fonction exercée dans la société pendant l'année précédant celle au titre de laquelle l'IFI est dû, représente plus de 50 % des revenus soumis à l'impôt sur le revenu dans les catégories déjà citées au titre de cette même année précédente.

430

Dans l'hypothèse où la condition relative au seuil de 50 % n'est pas remplie par la prise en compte des revenus professionnels de l'année précédant le 1^{er} janvier de l'année d'imposition, il est admis de prendre en considération les revenus professionnels de l'année au titre de laquelle l'IFI est dû pour déterminer si le seuil est franchi. Cette mesure s'applique en cas de création ou de restructuration d'entreprises et de prise de fonctions de direction au cours de l'année précédant celle au titre de laquelle l'IFI est dû ou au 1^{er} janvier de l'année d'imposition.

440

Enfin, dans la situation où chacun des conjoints, partenaires liés par un PACS ou concubins notoires soumis à imposition commune exerce une activité professionnelle, il est admis que la proportion de 50% s'apprécie distinctement pour chacun d'eux.

Exemple : Mme X est directrice générale de la société Z qu'elle détient à hauteur de 50 %. La rémunération normale qu'elle retire de cette fonction est de 150 000 €. Elle ne dispose d'aucune autre source de revenu professionnel. M. X est salarié et déclare dans la catégorie des traitements et salaires une somme de 200 000 €.

Les biens ou droits immobiliers mentionnés au 1^o de [l'article 965 du CGI](#) et les parts ou actions mentionnées au 2^o du même article 965 du CGI représentatives de ces mêmes biens ou droits, lorsque ces biens et droits immobiliers sont affectés à l'activité opérationnelle de la société, sont exonérés en tant qu'actifs professionnels dès lors que, nonobstant la somme globale des revenus professionnels perçue par le foyer fiscal (350 000 €), la rémunération déclarée par Mme. X représente l'intégralité de ses propres revenus professionnels.

2. Cas particulier : exercice de fonctions de direction dans une pluralité de sociétés

450

En application du 1 du IV de [l'article 975 du CGI](#), sont également exonérés les actifs immobiliers mentionnés aux 1^o et 2^o de [l'article 965 du CGI](#), lorsque ces biens et droits immobiliers sont affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de plusieurs sociétés soumises, de droit ou sur option, à l'impôt sur les sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues au III de l'article 975 du CGI. Toutefois, la condition de rémunération prévue à la seconde phrase du second alinéa du 1^o du 1 du même III est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions énumérées au premier alinéa du même 1^o dans les sociétés dont le redevable possède des parts ou actions représente plus de la moitié des revenus mentionnés à la même phrase.

460

Lorsque les sociétés mentionnées au premier alinéa du 1 du IV de l'article 975 du CGI ont des activités soit similaires, soit connexes et complémentaires, la condition de rémunération normale s'apprécie au regard des fonctions exercées dans l'ensemble des sociétés dont les parts ou actions répondent aux conditions du III de l'article 975 du CGI.