RÉPUBLIQUE FRANÇAISE
Liberté
Égalité
Fraternité

Extrait du
Bulletin Officiel des Finances Publiques-Impôts

DIRECTION GÉNÉRALE DES FINANCES PUBLIQUES

Identifiant juridique : BOI-PAT-IFI-30-10-40-20180608
Date de publication : 08/06/2018

PAT - IFI - Actifs exonérés - Exonération des actifs professionnels - Dispositions communes aux diverses sociétés

Positionnement du document dans le plan :

Sommaire :

I. Nature de l'activité
A. Nature des activités éligibles
B. Exceptions
II. L'actif professionnel unique
III. Précisions relatives aux holdings animatrices
IV. Biens ou droits immobiliers affectés à une société qui n’en a pas la propriété
V. Condition d'affectation des biens ou droits immobiliers à l'activité éligible

1

Les II et III de l'article 975 du code général des impôts (CGI), posent des conditions quant à la nature de l'activité de la société pour que les actifs affectés à son activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale soient regardées comme des actifs professionnels pour le redevable.

Par ailleurs, le 1 du IV du même article 975 du CGI prévoit que sont exonérés les actifs immobiliers affectés à l'activité éligible de plusieurs sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues au III de cet article. Toutefois, la condition de rémunération est alors respectée au regard des rémunérations perçues au titre des fonctions exercées dans l’ensemble des sociétés concernées.

Lorsqu’en outre les sociétés mentionnées au premier alinéa du 1 du III 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.

Conformément au 2 du IV de l'article 975 du CGI, sont également exonérés les biens ou droits immobiliers visés au 1 du IV de l'article 975 du CGI affectés par le redevable mentionné aux I ou II de l'article 975 du CGI dans une ou plusieurs sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés lorsque

chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues au III de l'article 975 du CGI.

Enfin, en application du VI de l'article 975 du CGI, les biens ou droits immobiliers affectés à des sociétés mentionnées au II à IV de l'article 975 du CGI qui n'en ont pas la propriété sont exonérés à hauteur de la participation du redevable dans les sociétés auxquelles ils sont affectés.

I. Nature de l'activité

A. Nature des activités éligibles

10

Il résulte des dispositions des II à IV de l'article 975 du CGI que la société doit exercer une activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

A cet égard, il est précisé que, par exemple, le fait pour une société de relever de l'impôt sur les sociétés n'est pas suffisant pour regarder cette condition comme remplie. Il faut encore que la nature même de son activité soit industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

Pour la définition des activités éligibles, il convient de se reporter aux précisions apportées au I § 10 et suivants du BOI-PAT-IFI-30-10-10-10 sous réserve des précisions apportées ci-après.

Le V de l'article 975 du CGI prévoit que les activités commerciales s'entendent en principe de celles mentionnées à l'article 966 du CGI, lequel renvoi aux activités commerciales définies à l'article 34 du CGI et à l'article 35 du CGI.

L'article 966 du CGI prévoit toutefois que, par exception à l'article 34 du CGI et à l'article 35 du CGI, n'est jamais considérée comme une activité commerciale l'exercice par une société ou un organisme d'une activité de gestion de son propre patrimoine immobilier, à l'exception de l'activité des sociétés holdings animatrices de leur groupe (précisions apportées au III § 130 à 170).

20

Dès lors, les sociétés, quelle que soit leur forme, exerçant une activité civile autre qu'agricole ou libérale ne peuvent être regardées comme exerçant une activité opérationnelle. C'est ainsi notamment que les sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine immobilier sont expressément exclues des activités opérationnelles éligibles, sous réserve des cas particuliers mentionnés au V de l'article 975 du CGI (cf. I-B § 40). Les sociétés ayant pour activité la gestion de leur propre patrimoine mobilier (société de gestion de portefeuille) sont également exclues en tant que sociétés ayant une activité civile par nature, sous réserve cependant du cas des holdings animatrices.

30

Enfin, en cas d'affectation simultanée des biens ou droits immobiliers, détenus directement ou indirectement, à l'exercice de l'activité civile et de l'activité éligible d'une ou de plusieurs sociétés, seule la quote-part de la valeur vénale réelle des biens ou droits immobiliers affectée à l'activité éligible est susceptible d'être exonérée en tant qu'actifs professionnels.

B. Exceptions

40

Par exception, certaines activités limitativement énumérées sont considérées comme relevant d'une activité commerciale par détermination de la loi (CGI, art. 975, V- al. 2). Sur ce point, il est renvoyé au

I-B-2 § 40 à 70 du BOI-PAT-IFI-30-10-10-10.

II. L'actif professionnel unique

50

Conformément aux dispositions du 1 du IV de l'article 975 du CGI, sont exonérés les biens ou droits immobiliers mentionnés au 1° de l'article 965 du CGI et les parts ou actions mentionnées au 2° du même article 965 du CGI représentatives de ces mêmes biens ou droits, lorsque ces actifs 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.

Pour l'application de ces dispositions, la condition de rémunération prévue à la seconde phrase du second alinéa du 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI est respectée si la somme des rémunérations perçues au titre des fonctions énumérées au premier alinéa du même 1° dans les sociétés dont le redevable possède des parts ou actions représente plus de la moitié de ses revenus professionnels mentionnés à cette même phrase.

En outre, 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.

60

Conformément au 2 du IV de l'article 975 du CGI, sont également exonérés les actifs imposables affectés par le redevable mentionné aux I ou II de l'article 975 du CGI (redevable bénéficiant du régime des actifs professionnels au titre de son activité individuelle ou de l'activité exercée dans une société de personnes) dans une ou plusieurs sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés lorsque chaque participation, prise isolément, satisfait aux conditions prévues au III de l'article 975 du CGI.

70

Ces notions appellent les précisions suivantes.

La constatation de la similitude des activités ne présente pas, en général, de difficultés. La similitude s'apprécie en comparant la nature des activités exercées et l'objet auquel elles se rapportent. Ainsi, le fait d'exercer son activité dans deux sociétés commerciales (achat - revente) ne suffit pas pour qu'il s'agisse d'activités similaires. Il faut également que les biens vendus soient similaires.

80

L'analyse des rapports de connexité et de complémentarité, plus délicats à définir, ne peut être effectuée qu'en tenant compte des circonstances de fait et de l'évolution des structures économiques. La connexité et la complémentarité vont de pair.

Les deux conditions doivent être réunies. La connexité implique des rapports de dépendance étroits. Le fait qu'une société détienne au moins 50 % du capital d'une autre société permet de présumer que cette condition est remplie entre les deux sociétés en cause. La complémentarité s'entend de l'activité qui s'inscrit dans le prolongement en amont ou en aval d'une autre activité. Sont ainsi complémentaires les activités d'élevage et de marchands de bestiaux. Il en est de même de l'activité de fabrication et de vente de meubles.

90

Dès lors, la condition relative à la rémunération est appréciée différemment selon que les liens de similitude ou de connexité et de complémentarité existent ou non entre les différentes sociétés :

- lorsque les activités des sociétés ne sont ni similaires ni connexes et complémentaires, le redevable doit avoir une rémunération normale dans chaque structure et le niveau de rémunération (seuil de 50 % des revenus professionnels) s'apprécie globalement ;

- en revanche, lorsque les critères de similarité ou de connexité et de complémentarité sont caractérisés, la condition relative au caractère normal de la rémunération s'apprécie, comme celle relative au niveau de rémunération (seuil de 50 % des revenus professionnels), au regard de l'ensemble des fonctions exercées par le redevable dans les sociétés.

100

Exemple 1 :

M. X détient 30 % des titres d'une SA de fabrication de chaussures et 40 % des actions d'une SA de commercialisation de la production de la société de fabrication. Il préside les deux sociétés.

Les deux activités étant connexes et complémentaires, ces deux participations seront considérées comme constituant un actif professionnel unique au regard de l'IFI si l'ensemble des deux rémunérations est normal et si elles représentent plus de la moitié des revenus professionnels du redevable.

Exemple 2 :

M. X détient 30 % des titres d'une société d'achat-revente de montres de collection et 40 % des actions d'une société spécialisée dans la décoration intérieure. Il préside ces deux sociétés.

Dans la mesure où ces deux sociétés ne sont pas similaires ni connexes et complémentaires, le régime de l'actif professionnel unique ne s'applique que si la rémunération perçue dans chacune est considérée comme normale (les deux rémunérations devant être cumulées pour apprécier le seuil de 50 % des revenus professionnels).

110

Toutefois, il est admis de retenir la qualification d'actifs professionnels pour les actifs affectés à la société dans laquelle le redevable exerce la fonction dont la rémunération est prépondérante par rapport à chacune des rémunérations prises isolément. Il s'agit donc de la fonction qui procure au contribuable ses revenus les plus importants, y compris ses fonctions autres que celles exercées dans les sociétés dont le redevable détient 25 % du capital.

120

Exemples généraux d'application :

Exemple 1 :

M. X détient plus de 25 % du capital de 3 sociétés A, B et C et exerce des fonctions de direction dans chacune de ces sociétés.

1er cas : La rémunération des fonctions dans A est supérieure à la moitié des revenus professionnels :

- les titres de A constituent un actif professionnel ; en conséquence, les biens immobiliers, détenus directement ou indirectement, par le redevable et affectés à l'activité éligible de cette société sont exonérés ;

- si les activités de B et C ne sont ni similaires, ni connexes et complémentaires à l'activité exercée par A, les titres de B et C ne constituent des actifs professionnels que si les fonctions exercées dans chacune par M. X donnent lieu à une rémunération normale ;

- si les activités de B et C sont similaires ou connexes et complémentaires à l'activité exercée par A, les titres de B et C constituent également des actifs professionnels si l'ensemble des fonctions exercées dans les trois sociétés donne lieu à une rémunération normale.

2nd cas : Aucune des rémunérations des fonctions dans A, B ou C n'excède la moitié des revenus professionnels :

- si A, B et C ont des activités similaires ou connexes et complémentaires, il y a lieu alors de retenir l'ensemble des rémunérations des fonctions exercées dans les trois sociétés afin d'apprécier leur caractère normal et de les comparer à la totalité des revenus professionnels ;

- si A, B et C n'ont pas d'activités similaires, ni connexes et complémentaires : les participations dans celle-ci ne seront considérées comme des actifs professionnels que si les fonctions exercées dans chacune donne lieu à une rémunération normale et que l'ensemble est supérieur à la moitié des revenus professionnels. Si, par exemple, la rémunération dans la société C est anormale, seules les participations de A et B doivent être prises en considération au titre de l'actif professionnel unique et leurs rémunérations prises en compte dans le calcul du seuil de 50 %.

Exemple 2 :

M. X détient 20 % du capital de la société A, 25 % dans les sociétés B et C et exerce des fonctions éligibles dans chacune de ces sociétés. La participation détenue dans la société A représente plus de 50 % de la valeur brute des biens imposables du redevable.

1er cas : La rémunération des fonctions dans A est supérieure à la moitié des revenus professionnels, inférieure dans B et C :

- les parts de A constituent un actif professionnel et les actifs immobiliers affectés à son activité éligible sont exonérés en tant qu'actifs professionnels ;

- les parts détenues dans B et C sont susceptibles d'être qualifiées d'actif professionnel dans la mesure où la valeur cumulée des trois participations excède 50 % du patrimoine total de M. X si les activités de ces sociétés sont soit similaires soit connexes et complémentaires à celle de A et que l'ensemble des rémunérations servies dans les trois sociétés revêt un caractère normal. A défaut d'avoir une activité similaire ou connexe et complémentaire avec A, une rémunération normale devra être versée dans chaque structure au titre des fonctions visées au 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI.

2nd cas : Aucune des rémunérations prévues dans A, B et C n'atteint plus de la moitié des revenus professionnels :

- si les activités de A, B et C sont soit similaires, soit connexes et complémentaires, les participations détenues dans ces sociétés revêtent le caractère d'actif professionnel unique si la valeur cumulée des trois participations excède 50 % du patrimoine total de M. X et si l'addition des rémunérations perçues dans ces sociétés revêt un caractère normal et excède la moitié du revenu professionnel ;

- si les activités de A, B et C sont indépendantes, la qualification d'actif professionnel est reconnue aux sociétés qui servent une rémunération normale au titre des fonctions visées au 1° du 1 du III de l'article 975 du CGI et dont la somme est supérieure à la moitié de ses revenus professionnels.

III. Précisions relatives aux holdings animatrices

130

En ce qui concerne les sociétés dont l'actif est principalement composé de participations financières dans d'autres entreprises (sociétés holdings), il y a lieu de distinguer :

- celles qui ne font qu'exercer les prérogatives usuelles d'un actionnaire (exercice du droit de vote et prises de décisions lorsque l'importance de la participation le permet, et exercice des droits financiers). Les actifs immobiliers affectés à de telles sociétés dont l'activité principale est la gestion de leur patrimoine ne peuvent constituer des actifs professionnels ;

- celles qui sont les animatrices effectives de leur groupe, participent activement à la conduite de sa politique et au contrôle des filiales et rendent, le cas échéant et à titre purement interne au groupe, des services spécifiques administratifs, juridiques, comptables, financiers ou immobiliers. Ces sociétés utilisent ainsi leur participation dans le cadre d'une activité industrielle ou commerciale qui mobilise des moyens spécifiques. Ces sociétés holdings animatrices s'opposent aux sociétés holding passives qui sont de simples gestionnaires d'un portefeuille mobilier.

140

Les règles prévues en faveur des associés ou actionnaires de sociétés holdings qui sont animatrices de leur groupe, sont applicables aux sociétés holdings quelle que soit la forme de ces sociétés (SA, SARL, sociétés civiles, société en commandite par actions, etc.).

150

Les actifs immobiliers affectés à l'activité de ces sociétés holdings animatrices peuvent, au même titre que ceux affectés à l'activité des autres sociétés opérationnelles, être exonérés si, dans les conditions prévues au III de l'article 975 du CGI (BOI-PAT-IFI-30-10-30), le redevable y exerce l'une des fonctions de direction énumérées par la loi, donnant lieu à une rémunération normale qui représente plus de la moitié de ses revenus professionnels, et détient 25 % des droits de vote associés aux titres qu'elle a émis ou si la valeur de la participation représente plus de 50 % de son patrimoine brut total.

160

Toutefois, il est admis que les actifs affectés à l'activité d'une société holding animatrice d'un groupe bénéficient de l'exonération d'IFI au titre des actifs professionnels alors même que les fonctions de direction qu'y exerce le redevable ne sont pas ou peu rémunérées.

A cette fin, les conditions relatives à l'importance de la participation détenue dans la société holding et à la nature et au caractère effectif des fonctions exercées au sein de cette société doivent être respectées.

L'application de cette mesure de tempérament est, par ailleurs, subordonnée à la double condition que :

- l'intéressé exerce simultanément des fonctions de direction au sein d'une ou plusieurs filiales dont la société mère détient 50 % ou 25 % selon que cette dernière poursuit une activité industrielle ou commerciale propre ou qu'elle limite son activité à l'animation de son groupe ;

- l'intéressé perçoive, à raison de l'exercice de ses fonctions de direction au sein de la société holding animatrice et d'une ou plusieurs filiales, une ou des rémunérations dont le montant cumulé, le cas échéant, excède 50 % de ses revenus professionnels.

170

Exemple :

M. X détient 80 % d'une société H holding animatrice d'un groupe constitué de deux filiales F1 et F2, détenues à 50 % par la société mère.

M. X exerce dans ces trois sociétés des fonctions de direction.

1er cas : la fonction de direction dans H n'est pas rémunérée.

Les titres de H détenus par M. X peuvent conserver leur caractère professionnel, donnant droit à l'exonération des actifs immobiliers affectés à son activité, à la condition que la rémunération perçue dans F1 ou F2, ou les rémunérations perçues dans F1 et F2, excèdent 50 % des revenus professionnels de l'intéressé.

2nd cas : la rémunération perçue dans H représente 1/3 des revenus professionnels de M. X.

Les titres de H détenus par M. X peuvent conserver leur caractère professionnel à la condition que le cumul des rémunérations perçues par M. X au sein de H et de F1 et/ou F2, excède 50 % des revenus professionnels de M. X.

IV. Biens ou droits immobiliers affectés à une société qui n'en a pas la propriété

180

En application du VI de l'article 975 du CGI, les actifs professionnels correspondant à des biens ou droits immobiliers affectés à des sociétés mentionnées au II à IV de l'article 975 du CGI qui n'en ont pas la propriété sont exonérés à hauteur de la participation du redevable dans les sociétés auxquelles ils sont affectés.Il s'agit du cas des biens ou droits immobiliers détenus, directement ou indirectement, par le redevable ou l'un des membres de son foyer au sens du 1° de l'article 965 du CGI qui sont affectés à l'activité éligible de l'entreprise dans laquelle il exerce son activité professionnelle principale au sens des II (sociétés de personnes) et III et IV (sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés) de l'article 975 du CGI.

Cette règle s'applique à tous les actifs professionnels précités quelle que soit leur forme : biens et droits immobiliers visés au 1° de l'article 965 du CGI et parts ou actions représentatives de ces mêmes biens ou droits visés au 2° de l'article 965 du CGI.

Exemple :

M. X détient 50 % du capital social et des droits de vote d'une société à disposition de laquelle il met un immeuble, appartenant à M. X, d'une valeur vénale réelle de 1 M€.

M. X exerce dans cette société son activité principale. La société affecte l'immeuble à son activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale.

Toutes autres conditions étant par ailleurs remplies, l'immeuble de M. X est exonéré à hauteur de la participation du redevable dans la société soit : 1 M x 50 % = 500 000 €.

V. Condition d'affectation des biens ou droits immobiliers à l'activité éligible

190

En application des II à IV de l'article 975 du CGI, seuls les actifs immobiliers affectés à l'activité industrielle, commerciale, artisanale, agricole ou libérale de la société pour laquelle le redevable remplit les conditions posées par cet article bénéficient de l'exonération qu'il prévoit.

Pour l'application de cette condition d'affectation, il est renvoyé au BOI-PAT-IFI-30-10-10-40 relatif aux biens affectés à l'activité éligible d'entreprises individuelles, sous réserve des compléments suivants.

S'agissant des immeubles et droits immobiliers y afférents, il y a lieu d'ajouter aux cas déjà prévus pour les entreprises individuelles où ces biens sont présumés non professionnels (immeubles de rapport ou mis à la disposition de dirigeants et cadres de direction ou de tiers), celui où ils sont mis à la disposition d'associés de la société.

Toutefois, présentent un caractère professionnel les immeubles de rapport lorsque leur acquisition résulte d'une obligation légale ou réglementaire pour la société (Il en est ainsi, à titre d'exemple, des immeubles affectés à la représentation des provisions techniques des compagnies d'assurance, conformément aux dispositions de l'article R. 332-2 du code des assurances et de l'article R. 332-3 du code des assurances).

ISSN : 2262-1954
Exporté le : 25/07/2025
https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11381-PGP.html/identifiant=BOI-PAT-IFI-30-10-40-20180608