

ISF Exonération des titres détenus par les dirigeants Précisions du BOFiP quant aux fonctions de direction.



Les parts ou actions de sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés sont considérés comme des biens professionnels exonérés d'ISF lorsque leur propriétaire exerce l'une des fonctions limitativement énumérées au 1° de l'article 885 O bis du code général des impôts (CGI) qui lui procure plus de la moitié de ses revenus professionnels.

Pour ouvrir droit à la qualification de biens professionnels, les fonctions visées au premier alinéa du 1° de l'article 885 O bis du CGI doivent simultanément satisfaire quatre conditions :

- 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.

Dans sa dernière mise à jour du BOFiP, l'administration vient de préciser, notamment pour les dirigeants de SAS, la nature des fonctions devant être exercées pour prétendre à l'exonération.

BOI-PAT-ISF-30-30-30-10-20130708

1. Gérants majoritaires de société à responsabilité limitée

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 et ses 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 :

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 ou des enfants non émancipés 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.

Conformément aux dispositions du 1° de l'article 885 O bis 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

Sont seuls mentionnés à l'article 62 du CGI, les gérants des sociétés en commandite par actions. Par suite, les titres de ces sociétés ne peuvent avoir la qualité de biens professionnels qu'à la condition d'être détenus par les gérants commandités (BOI-PAT-ISF-30-30-20).

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

Il s'agit des associés des sociétés en nom collectif, des sociétés en commandite simple, 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.

Lorsque ces sociétés ont opté pour leur assujettissement à l'impôt sur les sociétés, leurs parts ont pour les associés le caractère de biens professionnels si les autres conditions légales sont réunies.

Bien entendu, ne sont pas des biens professionnels les parts détenues par les commanditaires dans les sociétés en commandite simple.

4. Gérants minoritaires de sociétés à responsabilité limitée

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

5. Dirigeants de sociétés anonymes

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.

a. Rappel du dispositif antérieur à l'ISF 2002 :

Il s'agit des dirigeants suivants nommés conformément aux statuts et dans les conditions prévues par la loi n°66-537 du 24 juillet 1966 modifiée (abrogée en 2001) relative aux sociétés commerciales :

- le président du conseil d'administration et les directeurs généraux, au sein des structures classiques ;
- les membres du directoire et le président du conseil de surveillance, dans les sociétés à directoire.

b. Dispositif applicable à partir de ISF 2002 :

- S'agissant des sociétés anonymes dotées d'un directoire, la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques n'a pas d'incidence au regard des fonctions énumérées par le 1° de l'article 885 O bis du CGI.

- S'agissant des sociétés anonymes à conseil d'administration, la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001 introduit deux types de mesures qui présentent des incidences en matière d'ISF :

- l'article 106 codifié à l'article L. 225-51-1 du code de 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, la nouvelle loi 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° de l'article 885 O bis du CGI la condition relative à la nature des fonctions exercées. En l'absence de toute dissociation, le président du conseil d'administration continue, comme par le passé, d'exercer une fonction ouvrant droit à la qualification de biens professionnels ;

- la création de la fonction de directeur général délégué qui remplace celle des anciens directeurs généraux. Il est admis que cette fonction soit éligible pour le bénéfice de l'exonération des biens 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. Il est précisé que le nombre maximum de directeurs généraux délégués ne peut dépasser cinq.

Compte tenu de l'entrée en vigueur progressive des dispositions relatives au fonctionnement des organes dirigeants sur un marché règlementé conformément à l'article 131 de la loi n° 2001-420 du 15 mai 2001, les sociétés anonymes dont les titres ne sont pas admis sur un marché réglementé et qui étaient immatriculées au registre du commerce et des sociétés avant la date de publication de la présente loi peuvent conserver leurs statuts sans délibération particulière de leur assemblée générale, jusqu'à la convocation d'une assemblée générale extraordinaire pour d'autres raisons et sont donc susceptibles de conserver l'ancien mode de fonctionnement des organes dirigeants.

Dans cette hypothèse, les dispositions du I-A-5-a § 120 continuent de s'appliquer mutatis mutandis.

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-b § 130).

6. Associés dirigeants de sociétés par actions simplifiées

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 (C. com) 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'ISF des titres détenus par les 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 mentionnés au 1 de l'article 885 O bis du CGI. Pour le bénéfice de l'exonération d'ISF au titre des biens professionnels, le nombre d'associés dirigeants d'une société par actions simplifiée ne peut, bien entendu, excéder celui des associés d'une société anonyme qui exercent les fonctions de direction énumérées à l'article 885-0 bis du CGI (RM Muselier n° 39477, JO AN du 13/11/2000 p. 6466).

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 (RM Du Luart n° 05489, JO Sénat du 17/07/2003 p. 2297).

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, l'article L. 227-6 du code de commerce modifié par la loi n° 2003-706 du 1er août

2003 de sécurité financière précise en son 3ème alinéa 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 biens professionnels, dès lors que le président du conseil de surveillance dans une SA ne peut pas être investi du pouvoir de représentation, le bénéficiaire du régime des biens professionnels, dans une SAS, ne peut pas être subordonné à la condition que le président du conseil de surveillance en soit investi (RM Jacquat n° 43184, JO AN du 30/11/2004 p. 9443).