



NOTION DE REMUNERATION NORMALE ET PREPONDERANCE DE CETTE REMUNERATION



Pierre FERNOUX
Consultant en droit fiscal

On revient ici sur une décision du Conseil d'Etat du 7 mai 2025 (n° 491635) traitant de l'abattement ouvert au dirigeant partant à la retraite par les dispositions de l'article 150 0 D ter du CGI. Une précision nécessaire à la compréhension de la décision : à l'époque des faits, au regard des conditions relatives à la rémunération du dirigeant, le texte même de cet article renvoyait aux dispositions de l'article 885 O bis, 1° du CGI propre à l'ISF. Ainsi, sur le fondement de cet article, pour prétendre au bénéfice de l'abattement, le dirigeant devait retirer de son activité de dirigeant une rémunération normale et celle-ci devait, par ailleurs être prépondérante par rapport à ses autres revenus professionnels pour représenter plus de 50 % de ceux-ci. Ce même dispositif est aujourd'hui repris directement par les dispositions de l'article 150 0 D ter lui-même.

En vérité, la question de la normalité de la rémunération d'un dirigeant n'est pas nouvelle. La jurisprudence du Conseil d'Etat fourmille de très nombreuses décisions rendues dans le cadre de l'acte anormal de gestion. La question est alors de déterminer si la rémunération versée au dirigeant, par ailleurs déduite des résultats de l'entreprise, est, ou non, excessive eu égard au service rendu. Et, traditionnellement, l'administration recourt à une méthode comparative : elle établit une comparaison avec la rémunération perçue par des dirigeants d'entreprises comparables. Cette approche est depuis de très longues années validée par le Conseil d'Etat pour contester le caractère normal de la rémunération d'un dirigeant (par exemple : CE, 14-12-1936, n° 45396 et 45397 : Dupont 1937 p. 236.- CE 9-7-1986 n° 44724.- CE 21-2-1990 n° 58482, Transports Bejot.- CE, 15-2-1989, n° 56154, Usiba) .

Mais est-elle transposable dans le cadre de l'application de l'article 150 0 D ter précité, et surtout *est-ce la seule approche possible* ? C'est tout l'intérêt de l'arrêt ici commenté de répondre notamment à cette question puis de s'intéresser à la notion de prépondérance de la rémunération par rapport aux autres revenus professionnels du même dirigeant.



Quels étaient donc les faits à juger ? En l'espèce, de manière tout à fait originale, l'administration avait eu recours à une comparaison *interne* en établissant une comparaison, non avec les rémunérations versées à des dirigeants de sociétés comparables, mais avec les cinq rémunérations les plus élevées *versées par la société* à ses employés. Et il s'avérait qu'un écart significatif existait, dans le sens d'une insuffisance de celle attribuée au chef d'entreprise. Du même coup, le dirigeant reprochait précisément à la Cour administrative d'appel d'avoir fait droit à cette approche en ce qu'elle s'écartait de la méthode traditionnelle employée par l'administration dans le cadre de la théorie de l'acte anormal de gestion fondée sur une comparaison externe à l'entreprise.

Loin de voir dans cette dernière méthode un passage obligé, le Conseil d'Etat refuse de relever une erreur de droit qu'aurait précisément commis la cour administrative d'appel en consacrant le droit de l'administration de se fonder sur une comparaison interne à l'entreprise. On remarquera le fichage de cet arrêt au Recueil Lebon des arrêts du Conseil d'Etat ce qui souligne son importance en ce que les juridictions de rang inférieur devront désormais s'y conformer. Une flèche de plus dans le carquois de l'administration qui, pour être à l'origine de cette approche, devrait reprendre cette interprétation de l'article 150 0 D ter du CGI dans sa propre documentation.

Pour innovante que soit cette approche, elle ne fut pas le seul apport de cette décision. Comme on l'a dit plus haut, la Haute juridiction avait également à se prononcer sur une problématique jusqu'alors inédite. On sait en effet que l'article 885 O bis du CGI énonçait que la rémunération considérée devait *"représenter plus de la moitié des revenus à raison desquels l'intéressé est soumis à l'impôt sur le revenu dans les mêmes catégories, à l'exclusion des revenus non professionnels"*. Il revenait au Conseil d'Etat d'interpréter cette formule à laquelle renvoyait l'article 150 0 D ter de l'époque, interprétation qui ne peut que rejaillir aujourd'hui sur l'application du texte actuel de l'article 150 0 D ter du CGI dès lors que celui-ci reprend une formulation identique à celle figurant dans l'article 885 O bis du même code.

Or, précisément en l'occurrence, au cours d'une des cinq années précédant la cession, le dirigeant avait *omis de déclarer ses rémunérations perçues en cette qualité*. Devait-on alors prendre en considération des revenus non déclarés pour l'appréciation de la fameuse proportion de 50 % ? Pour être nouvelle et originale, la question l'était particulièrement. Le texte précise bien que, pour les besoins de la comparaison, l'on doit prendre en compte les revenus *soumis à l'impôt sur le revenu*. Dès lors, deux acceptions pouvaient être données au membre de phrase *"soumis à l'impôt sur le revenu"*. De prime abord, la tendance est de se tourner vers une approche simple : le texte fait référence à des revenus *soumis à l'impôt sur le revenu*, donc à des revenus *déclarés par le dirigeant*. Pourtant, dans une seconde acception, on peut également concevoir qu'il est fait référence *au champ d'application de l'impôt sur le revenu*. Au fond, dès qu'apparaît un revenu par détermination de la loi ou parce qu'il est un fruit d'une source durable et aménagée susceptible de se répéter dans le temps, il entre obligatoirement dans le champ d'application de l'impôt. La seule problématique est alors de savoir s'il s'agit d'un *revenu professionnel effectivement perçu par le dirigeant au titre de ses fonctions*.



C'est précisément cette seconde approche objective qui a les faveurs du Conseil d'Etat. Les revenus non déclarés doivent de la sorte être retenus pour les besoins de la comparaison.

Là encore, la publication au Recueil Lebon de la décision du 7 mai 2025 fait de cette nouvelle interprétation un principe à respecter par les juridictions administratives de rang inférieur.

Maintenant, si l'on évoque la position des juridictions administratives, c'est tout simplement parce qu'une interprétation du même texte de loi n'a pas à ce jour donné lieu à un arrêt d'une juridiction de l'ordre judiciaire chargées de la qualification de biens professionnels des parts et actions de société dans le cadre de l'application de l'ISF. Même si cet impôt est abrogé, des contentieux peuvent être en cours à cet égard. Et précisément les dispositions de l'article 885 O bis du CGI disposaient que cette qualification de biens professionnels était notamment subordonnée au respect de la condition selon laquelle les rémunérations tirées de la fonction de dirigeant excédaient 50 % des revenus professionnels recueillies par ce dernier.

Saisie d'un litige en présence de rémunérations effectivement perçues mais non déclarées, qu'en penserait donc à son tour la Cour de cassation qui n'est évidemment pas obligée de se ranger à l'interprétation du Conseil d'Etat, c'est une autre affaire ! Avec la disparition de l'ISF, peut-être ne le saura-t-on d'ailleurs finalement jamais ...