

1

Peut-on régulariser des plus-values non déclarées lors d'une option à l'impôt sur les sociétés ?

À propos de CAA Lyon 11-7-2024 n° 22LY02766 et 19-9-2024 n° 24LY00740

Une société de personnes qui opte pour l'impôt sur les sociétés dispose d'un délai de 60 jours pour décider de l'imposition immédiate à l'IR ou différée à l'IS de ses plus-values latentes. La cour administrative d'appel de Lyon juge que le retard dans l'exercice de cette option ne peut donner lieu à régularisation.



André LOUP

Avocat associé
Cabinet Ydès

1 Lors de son option pour l'impôt sur les sociétés, une société de personnes dispose d'un délai de 60 jours pour soit soumettre ses plus-values latentes à l'impôt sur le revenu, soit décider de différer leur imposition pour qu'elles soient ultérieurement assujetties à l'impôt sur les sociétés.

Tranchant une **question inédite**, la cour administrative d'appel de Lyon juge le retard d'une SCI dans la formalisation de son choix impropre à régularisation ultérieure en raison de l'**importance des conséquences** tant comptables, déclaratives que fiscales que ce retard entraîne (CAA Lyon 11-7-2024 n° 22LY02766 (arrêt définitif) et CAA Lyon 19-9-2024 n° 24LY00740 : à paraître à la RJF 1/25).

Le choix fiscal d'une société de personnes lors de son option pour l'impôt sur les sociétés

2 Lorsqu'une société de personnes devient passible de l'impôt sur les sociétés, l'ensemble de ses revenus non encore taxés et de ses plus-values latentes deviennent en principe **immédiatement** taxables à l'impôt sur le revenu (CGI art. 202 ter, I et II). L'imposition est toutefois évitée dans le cadre de la solution dite « de l'**atténuation conditionnelle** » qui permet de différer l'imposition jusqu'à la cession effective des biens, où les plus-values en cause seront alors soumises à l'impôt sur les sociétés dans les conditions de droit commun.

3 Lorsqu'il s'agit d'une **SCI** dont les revenus ont la nature de **revenus fonciers**, cette possibilité est subordonnée à l'inscription des actifs sociaux au bilan d'ouverture de son premier exercice d'assujettissement à l'impôt sur les sociétés en faisant apparaître distinctement leur valeur d'origine et les amortissements et

provisions y afférents qui auraient été admis en déduction si la société avait été soumise à cet impôt depuis sa création (CGI art. 202 ter, II).

La société dispose ainsi, lors de son changement de régime fiscal, de la liberté de **choisir les règles d'imposition** de ses plus-values. Dans le cas des **immeubles**, la taxation immédiate peut d'ailleurs s'avérer tout à fait avantageuse par le jeu de l'abattement pour durée de détention existant en matière de plus-values immobilières des particuliers, la plus-value étant en effet totalement exonérée au bout de 30 ans.

En l'espèce, une SCI dépose ses déclarations en retard...

4 La loi exige que la société dépose les déclarations fiscales et le bilan d'ouverture correspondant à son choix dans un délai de 60 jours à compter de son option pour l'impôt sur les sociétés (CGI art. 202 ter, II).

Dans deux affaires récentes relatives à deux associés d'une même SCI, la cour administrative d'appel de Lyon a été amenée à se prononcer sur les **conséquences** du retard d'une SCI dans l'accomplissement de ces formalités.

5 **En l'espèce**, la SCI Sami avait opté pour l'impôt sur les sociétés le 13 décembre 2012 à effet du 1^{er} janvier 2013, mais n'avait déclaré la plus-value sur son immeuble que le 3 avril 2014 (soit avec plus d'un an de retard) et déposé son bilan d'ouverture que le 16 mai 2014 (soit avec 16 mois de retard).

La société n'a en effet réalisé que tardivement l'intérêt de soumettre ses **plus-values latentes** à l'impôt sur le revenu lors de son option pour l'impôt sur les sociétés.

Ce n'est que lorsqu'elle a engagé le processus de **cession de son immeuble**, en consultant son conseil, qu'elle s'en est rendu compte.

Aussi, la plus-value n'a été régularisée que 20 jours avant la vente de l'immeuble, conclue le 23 avril 2014.

... entraînant des rectifications chez ses associés

6 Paradoxalement, le litige ne s'est pas noué autour de l'imposition de la plus-value à l'impôt sur les sociétés, mais d'un problème fiscal incident, à savoir la **répartition de l'écart de réévaluation** résultant de l'inscription de l'immeuble à sa valeur réévaluée.

Considérant que la répartition de cet écart ne pouvait pas porter sur un revenu acquis du temps où la société relevait du régime fiscal des sociétés de personnes, l'administration a redressé les associés sur les sommes qu'ils ont perçues à ce titre en les soumettant à l'**impôt de distribution**.

Les circonstances de l'espèce sont encore complexifiées par le fait que la SCI est revenue à deux reprises sur ses **choix successifs**, la première fois dans le cadre d'un contrôle fiscal (où elle a obtenu le dégrèvement de l'impôt sur le revenu résultant de sa déclaration de plus-value), puis une seconde fois à l'issue de celui-ci (où elle a voulu revenir à sa déclaration spontanée) !

En tout état de cause, la solution du litige dépendait du point de connaître le régime d'imposition de la plus-value sur l'immeuble : impôt sur le revenu lors de l'option ou impôt sur les sociétés lors de la vente.

Aussi, les associés ont porté l'affaire au contentieux, et furent successivement déboutés en première instance par deux jugements du tribunal administratif de Grenoble (TA Grenoble 12-7-2022 n°s 1904676 et 1904695 et 19-1-2024 n° 2100989).

La position de la cour administrative d'appel de Lyon

7 Pour la cour administrative d'appel de Lyon, le dépôt tardif des déclarations fiscales liées à une **imposition immédiate** lors de l'option à l'impôt sur les sociétés ne peut donner lieu à une **régularisation ultérieure**.

Elle estime, en effet, que le choix opéré par une société lors de son passage à l'impôt sur les sociétés sur le traitement de ses plus-values doit être exercé dans un délai déterminé en raison de l'**importance des conséquences** qu'il entraîne tant d'un point de vue comptable, déclaratif que fiscal.

Elle en a conclu, en l'espèce, que la plus-value relevait de l'impôt sur les sociétés et qu'en conséquence la répartition de l'écart de réévaluation était dès lors taxable en tant que **revenu mobilier** entre les mains des associés bénéficiaires.

Cette analyse, qui s'inspire certes de certaines décisions du Conseil d'État, n'est cependant pas exempte de toute critique.

La jurisprudence relative aux régularisations

8 Selon le Conseil d'État, les dispositions qui prévoient que le bénéfice d'un avantage fiscal est demandé par voie déclarative n'ont, en principe, pas pour effet d'interdire au contribuable de **régulariser** sa situation dans le **délaï de réclamation**, sauf si la loi a prévu que l'absence de demande dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit à cet avantage, ou lorsqu'elle offre au contribuable une option entre différentes modalités d'imposition dont la mise en œuvre impose nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé.

Cette solution ressort d'une décision de principe Lanet du 14 juin 2017 (CE n° 397052, min. c/ Lanet : RJF 10/17 n° 960).

Dans l'affaire jugée à cette occasion, la Haute Juridiction a admis la faculté pour un contribuable d'opter pour le prélèvement forfaitaire libératoire (7,5 %) plutôt que l'impôt sur le revenu au taux progressif en matière de prestations de retraite versées sous forme de capital. À la différence de l'affaire Davidas (voir n° 9 ci-après), on relèvera que cette option est effectuée **directement** par l'intéressé dans sa déclaration de revenus, sans l'implication d'un tiers tel qu'un établissement payeur.

Il convient de noter que, si la loi qualifie l'**option** pour le prélèvement d'**irrévocable**, elle n'institue pas de **déchéance** de ce droit à l'expiration du délai de déclaration des revenus. Ainsi, à défaut de déclaration de la prestation de retraite qu'il avait perçue, le contribuable s'est vu reconnaître, dans ce contexte, la possibilité de présenter sa demande dans le délai de réclamation.

9 Dès lors, **trois cas de figure** doivent être distingués.

– Si la **loi ne prévoit pas de déchéance** du droit d'opter : le contribuable peut régulariser sa demande dans le délai de réclamation. Il en va ainsi alors même que la loi aurait fixé une date limite pour formuler son choix. Tel est le cas notamment concernant :

- la production de **pièces à joindre** à une déclaration fiscale ;

Exemples :

- un état du patrimoine (CE 6-11-2006 n° 279831, Dufoin : RJF 1/07 n° 24) ;
- une attestation d'adhésion à une association de gestion agréée (CE 27-6-2008 n° 301472, Fretin : RJF 11/08 n° 1191) ;
- un engagement de conservation de parts (CE 16-7-2008 n° 300839, Berland : RJF 11/08 n° 1210) ;
- un état individuel en matière de stock-options (CE 25-11-2009 n° 323334, Lachmann : RJF 2/10 n° 122).

- le choix d'un **report en arrière d'un déficit** (carry-back) (CE 23-11-2011 n° 338773, min. c/ Sté Maysam France : RJF 3/12 n° 232) ;

- le **dégrèvement de taxe professionnelle** sur les immobilisations corporelles neuves éligibles à l'amortissement dégressif (CE 11-5-2015 n° 372924, min. c/ SCS Sicli : RJF 8-9/15 n° 707) ;

- l'option pour le régime mère-fille (CE 20-12-2017 n° 414974, Sté Worms & Cie : RJF 3/18 n° 254).

– Lorsque la **loi fixe un délai d'exercice à peine de forclusion**, il n'est évidemment pas possible de revenir ultérieurement sur la décision initiale (explicite ou implicite).

– Reste une troisième situation, qui vise les cas où le mécanisme mis en place par le législateur implique que le **choix** du contribuable présente un **caractère définitif**. La régularisation est alors exclue. La jurisprudence s'est prononcée en ce sens en ce qui concerne :

- l'option pour le **rattachement au foyer fiscal** d'un enfant majeur : on peut comprendre qu'une telle décision est assez engageante car la remise en cause ultérieure impliquerait l'assentiment de l'enfant, qui devrait se déclarer alors à titre de contribuable (CE 2-6-1989 n° 62979, Bussoz : RJF 8-9/89 n° 912) ;

- la demande de bénéfice d'un **report d'imposition** : la difficulté résidait ici dans le caractère rétroactif qu'aurait alors revêtu un engagement de conservation des titres qui y était lié (CE 14-2-2001 n° 198470, Labruyère : RJF 5/01 n° 621) ;

- une option pour le **prélèvement forfaitaire libératoire opéré par un tiers** (établissement payeur) sur les produits de bons ou contrats de capitalisation (ancien régime). Le caractère irrévocable se justifie par la nature de prélèvement à la source du prélèvement forfaitaire libératoire, laquelle implique que le contribuable se soit déterminé à la date d'encaissement des revenus, ainsi que par

l'absence, dans le texte de la loi, de l'organisation d'une éventuelle restitution d'impôt dans le cas où le choix d'exercer l'option ou d'y renoncer serait postérieur au paiement des revenus des capitaux mobiliers (CE 24-10-2014 n° 366962, Davidas : RJF 1/15 n° 21).

Une approche rigoureuse du droit à réclamation

10 C'est dans la lignée de cette troisième hypothèse que s'inscrit ici la cour lyonnaise puisque, comme d'ailleurs le tribunal administratif de Grenoble avant elle, elle reprend littéralement les termes de la jurisprudence Lanet de 2017 (voir n° 8) pour considérer que l'option exprimée par une société lors de son passage à l'impôt sur les sociétés est insusceptible de régularisation.

Le choix de s'assujettir à l'impôt sur les sociétés emporte évidemment un certain nombre de **conséquences** différentes selon le choix fait par la société quant aux valeurs d'entrée de ses actifs à l'impôt sur les sociétés : imposition des plus-values latentes, mais aussi montant des amortissements et provisions.

Pour autant, la position de la Cour est-elle fondée ?

Une solution critiquable

11 On relèvera tout d'abord que l'article 202 ter du CGI ne prévoit pas de déchéance de l'option du contribuable à l'expiration du délai déclaratif de 60 jours : le principe est donc la faculté de régularisation.

La mise en œuvre de l'option ouverte à la société entre les **deux modalités d'imposition** de ses plus-values nécessiterait-elle son exercice dans le délai de 60 jours ?

Au regard de la jurisprudence précitée du Conseil d'État, qui s'est souvent montrée bienveillante à l'égard du contribuable, il est permis d'en douter.

12 Il s'agit en l'espèce d'un **choix personnel à la société** n'impliquant aucun tiers (par opposition notamment à la jurisprudence Davidas précitée, voir n° 9), même si la transparence de la société de personnes conduira mécaniquement à mettre à la charge de ses associés l'impôt éventuel afférent aux plus-values déclarées lors de l'option : la société pourrait donc défaire dans le délai de réclamation ce qu'elle a fait initialement, sans entraîner de conséquences insurmontables pour elle-même ou les tiers.

À cet égard, s'il peut exister des **conséquences** de cette remise en cause sur les exercices ultérieurs, en l'occurrence sur le montant des amortissements ou des provisions déduits, il n'existe pas là objectivement de risque élevé de déperdition fiscale pour le Trésor. L'excédent déduit sur les exercices intercalaires pourra facilement être corrigé spontanément par la société ou, à défaut, par voie de rectification par l'administration, les périodes d'imposition en cause ne pouvant, par hypothèse, être encore prescrites au moment de la régularisation.

Le rapprochement avec la jurisprudence sur le carry-back

13 On rapprochera particulièrement sur ce point la décision précitée Sté Maysam France de 2011 rendue en matière de carry-back (CE 23-11-2011 n° 338773 : RJF 3/12 n° 232).

Le choix tardif de la société sur un report en arrière d'un déficit fiscal peut en effet, là aussi, obliger la société à corriger le résultat de ses exercices ultérieurs si elle l'a imputé entre-temps sur le bénéfice d'un exercice intermédiaire.

Pourtant, ce risque de **double déduction** n'a pas empêché le Conseil d'État de consacrer le « droit au remords » du contribuable en pareille situation.

Le commissaire du gouvernement avait d'ailleurs souligné dans ses conclusions conformes : « Nous ne parvenons pas à comprendre, pour notre part, les raisons, en l'absence de texte, qui devraient conduire à exclure tout report en arrière des déficits d'un contribuable pour une simple omission ou un dépassement de délai, fût-il mineur. »

14 De la même manière ici, l'**application rétrospective** de l'impôt sur le revenu aux plus-values à l'entrée du régime à l'impôt sur les sociétés peut conduire la société à devoir modifier des résultats intercalaires du montant d'amortissements ou de provisions excessifs : il ne s'agit cependant pas là de corrections particulièrement complexes à mettre en œuvre.

L'application au cas d'espèce

15 Dans les circonstances de l'affaire qui était soumise à la cour administrative d'appel de Lyon, la SCI avait laissé filer le délai de 60 jours, sans prendre position sur le régime de ses plus-values, et avait déposé tardivement une déclaration des plus-values à l'impôt sur le revenu.

Or on observera que la liasse fiscale de son premier exercice à l'impôt sur les sociétés n'était pas encore déposée à la date du dépôt de sa déclaration de plus-value (3 avril 2014) : **aucune déclaration rectificative** à l'impôt sur les sociétés n'était donc même nécessaire à la suite de sa régularisation ; en effet, les amortissements avaient été d'emblée correctement déterminés sur la base de la valeur réévaluée de l'immeuble.

L'examen de l'affaire permet donc d'illustrer que la déclaration tardive de la SCI n'entraîne pas de conséquences insurmontables. À supposer même qu'une **décision de gestion** soit opposable à la SCI, ce dont nous doutons, on peine en outre à comprendre la position de la cour.

Une inversion des principes

16 La juridiction d'appel indique que la SCI Sami ne pouvait se prévaloir d'avoir « valablement opté pour l'imposition immédiate de sa plus-value latente lors de l'option à l'impôt sur les sociétés ». Or c'est au contraire le **choix du différé d'imposition** de la plus-value qui est optionnel : la règle est l'imposition immédiate.

Si l'on devait suivre l'analyse de la cour selon laquelle la société aurait pris une décision de gestion implicite et irrévocable dans le délai de déclaration de 60 jours – ce qui, avouons-le, fait tout de même beaucoup de présomptions –, il faudrait alors reconnaître qu'en déclarant une plus-value à l'impôt sur le revenu la SCI se sera finalement simplement conformée ici à ses obligations fiscales.

Elle n'a en effet jamais **explicitement** – ni même implicitement – choisi d'assujettir ses plus-values immobilières à l'impôt sur les sociétés.

Dans ces conditions, la solution retenue dans cette double affaire par la cour administrative d'appel de Lyon nous semble également critiquable sur ce point.

Conclusion... provisoire ?

17 À l'heure de publier, si le premier arrêt présente un caractère définitif, le contribuable n'a pas encore formé de pourvoi dans la seconde affaire.

On ne peut d'ailleurs qu'espérer que le Conseil d'État soit saisi de la question de droit qu'elle soulève, dont les enjeux peuvent s'avérer **significatifs** pour de nombreuses **sociétés de personnes**. En tout état de cause, cette jurisprudence de la cour administrative d'appel de Lyon doit amener les sociétés concernées – et, bien sûr,

au premier chef leurs conseils – à redoubler de vigilance lors d'un passage à l'impôt sur les sociétés.

L'exemple de la SCI Sami met une fois de plus en évidence que l'**atténuation conditionnelle** est loin d'être toujours la solution la plus avantageuse pour une SCI.

Une réflexion doit être menée sur le traitement fiscal de ses plus-values lors d'un changement de régime fiscal... à plus forte raison si un simple retard déclaratif devait compromettre irrémédiablement, dans certains cas, leur exonération.

BIC