

Ajamont

ISSN : 3098-1425

Éditeur : Cour administrative d'appel de Toulouse

2025/2

L'administration fiscale est en droit d'opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a clairement opté

🔗 <https://publications-prairial.fr/ajamont/index.php?id=339>

Référence électronique

« L'administration fiscale est en droit d'opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a clairement opté », *Ajamont* [En ligne], 2025/2, mis en ligne le 30 mars 2026, consulté le 08 mai 2026. URL : <https://publications-prairial.fr/ajamont/index.php?id=339>

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0



DÉCISION DE JUSTICE

CAA Toulouse, 1ère chambre – N° 23TL01131 – M. et Mme A. et B.
et C. – 27 mars 2025 – C+

TEXTES

Résumé

Note universitaire :

Opposabilité d'une option irrégulière pour le r... / Arnaud de Bissy

RÉSUMÉ

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

- 1 Option pour le régime de report d'imposition des plus-values immobilières prévu par le IV de l'article 93 quater du code général des impôts – absence dans l'acte de cession initial mais bénéfice du report demandé dans un acte rectificatif et report mentionné dans les déclarations fiscales – conséquences : volonté sans ambiguïté de bénéficiaire de ce report et, corrélativement, impossibilité de se prévaloir de ce que l'option a été irrégulièrement souscrite.
- 2 L'administration fiscale est en droit d'opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a clairement opté, sans que ce contribuable puisse utilement se prévaloir, ultérieurement, de ce qu'il ne remplissait pas les conditions auxquelles le bénéfice de ce régime est subordonné par la loi, s'il s'agissait d'une condition de forme, ce qui aurait permis à l'administration de le remettre en cause dès les premiers effets de l'option.
- 3 En l'espèce, aucune option en faveur du report d'imposition prévue par le IV de l'article 93 quater du code général des impôts n'a été portée sur l'acte authentique du 26 septembre 2014 par lequel la société a levé l'option d'achat de l'ensemble immobilier concerné, qui constate le transfert de propriété de ce bien du crédit-bailleur au crédit-vendeur. Toutefois, il résulte de l'instruction que, par acte notarié rectificatif du 1^{er} juin 2015, les associés de la société ont demandé le bénéfice du report d'imposition de la plus-value sur le

fondement du IV de l'article 93 quater du code général des impôts. La déclaration 2035 déposée par la société comme la déclaration 2042 déposée par les appelants en 2015 ont ensuite mentionné formellement une plus-value en report d'imposition. Le montant de cette plus-value a été également reporté sur leur déclaration de revenus 2042 au titre de l'année 2017, année de la cession de ce bien. Eu égard à l'ensemble de ces actes, les appelants ont manifesté sans ambiguïté leur volonté de bénéficier du régime du report d'imposition de cette plus-value prévu par les dispositions précitées du IV de l'article 93 quater du code général des impôts. Dès lors, et à supposer même que l'administration eût été en droit de leur refuser le bénéfice de ce report en raison du défaut de mention de l'option dans l'acte initial constatant le transfert de propriété, en méconnaissance de la condition posée par le 3 du IV de l'article 93 quater précité, et de leur notifier, par voie de conséquence, des suppléments d'imposition au titre de l'année 2014, ils ne peuvent utilement se prévaloir de ce que l'option souscrite serait irrégulière pour échapper à l'imposition de cette plus-value en report dont l'administration a considéré à bon droit qu'elle était imposable au titre de l'année 2017, au cours de laquelle la cession du bien en cause est intervenue.

Note – références

Conseil d'État 30 juillet 2010, M. Tasset, n° 317425, A (concernant le caractère opposable de l'option pour un report d'imposition en dépit des manquements des contribuables relativement à leurs obligations déclaratives) ; Conseil d'État 5 novembre 2021 min. c/M. et Mme Perez n° 367371, B (option pour le régime fiscal des sociétés de personnes opposable malgré l'irrégularité de l'acceptation de cette option dès lors que la société a clairement manifesté son intention d'opter pour ce régime). Cour administrative d'appel de Lyon, 27 août 2019, M. de Saint Léger, n° 18LY00314 (caractère opposable du report d'imposition prévu par le IV de l'article 93 quater malgré irrégularités formelles affectant l'option effectuée initialement)

L'administration fiscale est en droit d'opposer au contribuable les conséquences du régime fiscal pour lequel il a clairement opté

19-04-02 Revenus et bénéfices imposables -
règles particulières

19-04-02-08 Plus-values des particuliers

19-04-02-08-02 Plus-values immobilières

NOTE UNIVERSITAIRE

Opposabilité d'une option irrégulière pour le report d'imposition d'une plus-value professionnelle d'une société de personnes ayant changé de catégorie d'imposition

Arnaud de Bissy

Professeur à l'école de droit de Toulouse, université Toulouse Capitole, centre de droit des affaires (CDA)

Autres ressources du même auteur

UNIVDROIT : <https://univ-droit.fr/universitaires/5107>

IDREF : <https://www.idref.fr/03485858X>

ISNI : <http://www.isni.org/0000000006494831>

BNF : <https://data.bnf.fr/fr/12556670>

Droits d'auteur

CC BY-NC-SA 4.0

DOI : 10.35562/ajamont.413

Pour la cour administrative d'appel de Toulouse, l'administration fiscale peut opposer à un contribuable son option pour le report d'imposition d'une plus-value professionnelle d'une société de personnes ayant changé de catégorie d'imposition (CGI, art. 93 quater, IV), alors même qu'elle serait irrégulière, car ne figurant pas dans l'acte initial, dès lors que le contribuable a manifesté sans ambiguïté sa volonté de bénéficier de ce régime.

- 1 Voici une décision au confluent du droit et de la morale : l'administration peut-elle opposer au contribuable les conséquences fiscales d'une option qu'il a prise, alors même que celle-ci serait irrégulière et que l'irrégularité qu'il pourrait invoquer lui profiterait ?

- 2 À cette question, la cour administrative de Toulouse répond par l'affirmative, comme l'avait fait avant elle le Conseil d'État en 2010¹, dans une espèce assez proche puisqu'il y était également question de report d'imposition des plus-values professionnelles. En 2010, il s'agissait de reporter la plus-value consécutive à l'apport des éléments incorporels d'une entreprise individuelle à une société (CGI, art. 151 octies), alors que dans la présente affaire jugée en 2025, il s'agit du report d'imposition des plus-values immobilières de cessation liées à un changement de catégorie d'imposition d'une société civile immobilière (CGI, art. 93 quater, IV).
- 3 Mais soyons plus précis sur les faits, en commençant par le contexte juridique. La SCI Marter est une société semi-transparente (CGI, art. 8) qui a repris le 24 juillet 2007 un contrat de crédit-bail portant sur un ensemble immobilier et qui l'a ensuite sous-loué. Les produits de la sous-location ont été normalement imposés chez ses associés (à savoir, MM. K et C, associés de la SCI à hauteur de 30 % chacun) au titre des bénéficiaires non commerciaux (BNC)². Le 26 octobre 2014, la SCI a levé l'option figurant dans le contrat de crédit-bail et acquis l'ensemble immobilier auprès du crédit-bailleur. Fiscalement, la catégorie d'imposition s'en est trouvée modifiée puisque, à une sous-location imposée au titre des BNC, a succédé une location nue imposée au titre des revenus fonciers. Ce changement de régime fiscal, constitutif d'une cessation d'activité, a entraîné la constatation d'une plus-value à court terme de 1 969 520 euros. Toutefois, conformément au 1 de l'article 93 quater, IV du Code général des impôts « l'imposition de la plus-value consécutive au changement de régime fiscal peut, sur demande expresse du contribuable, être reportée au moment où s'opérera la transmission de l'immeuble ou, le cas échéant, la transmission ou le rachat de tout ou partie des titres de la société propriétaire de l'immeuble ou sa dissolution ». Formellement, ce choix doit figurer dans « l'acte qui constate le transfert de propriété des immeubles » (CGI art. 93 quater, IV, 3).
- 4 En l'espèce, l'acte notarié de levée d'option ne mentionnait aucune demande de report d'imposition de telle sorte que MM. K et C devaient inclure dans leurs revenus de 2014 leur quote-part de plus-value. Et ce n'est que le 1^{er} juin 2015 que les susdits ont sollicité le report d'imposition de la plus-value au moyen d'un acte notarié rectificatif, ce que voulut bien admettre l'administration. Ainsi, la

plus-value fût bien mise en report, jusqu'à ce que l'immeuble soit cédé, en 2017, obligeant ainsi les contribuables à inclure dans leurs revenus de 2017 la quote-part de plus-value. On en serait resté là, si la SCI n'avait pas fait l'objet, en 2019, d'un contrôle sur pièces ayant débouché, notamment, sur une rectification de la plus-value imposable chez les associés. Ces derniers ont contesté les sommes qui leur étaient réclamées au motif qu'elles étaient dues au titre de l'année 2014 (année de la cessation d'activité), année prescrite, et non au titre de l'année 2017 (année de la cession de l'immeuble), année non prescrite. La raison ? l'option pour le report d'imposition était irrégulière, car elle n'avait pas été formulée dans l'acte notarié de levée de l'option d'achat, conformément aux prescriptions légales !

- 5 Nous nous permettons un point d'exclamation qui n'est pas d'usage, parce qu'il est choquant de voir des contribuables invoquer leurs propres carences devant les juges et en tirer profit. Le juge de première instance (TA Montpellier, 20 mars 2023), et la cour administrative d'appel (CAA Toulouse, 27 mars 2025) ne s'y sont pas laissés prendre. La cour administrative de Toulouse juge que

« M. et M^{me} C... ont manifesté sans ambiguïté leur volonté de bénéficier du régime du report d'imposition de cette plus-value prévue par les dispositions précitées du IV de l'article 93 quater du CGI. Dès lors, et à supposer même que l'administration eût été en droit de leur refuser le bénéfice de ce report en raison du défaut de mention de l'option dans l'acte initial constatant le transfert de propriété et de leur notifier, par voie de conséquence, des suppléments d'imposition au titre de l'année 2014, M. et M^{me} C... ne peuvent, ainsi qu'il a été dit, utilement se prévaloir de ce que l'option souscrite serait irrégulière pour échapper à l'imposition de cette plus-value en report dont l'administration a considéré à bon droit qu'elle était imposable au titre de l'année 2017, durant laquelle la société Marter a cédé le bien en cause ».

- 6 Autrement dit, dans l'esprit des juges de la cour administrative d'appel de Toulouse, la question de la régularité de l'option pour le report d'imposition de la plus-value devient secondaire à partir du moment où le contribuable a sans ambiguïté choisi de reporter l'imposition de sa plus-value. Il ne peut ensuite, parce que cela l'arrange, invoquer l'irrégularité de l'option. Si la justice nous paraît

avoir été bien rendue, la décision sous commentaire soulève néanmoins deux questions majeures : celle de son fondement (I) et celle de ses limites (II).

I – Le fondement de la décision

- 7 Une chose est sûre : la question de l'imposition de la plus-value professionnelle consécutive à la cessation d'activité dépendait de l'application des règles du report d'imposition. En effet, sans le report l'impôt était prescrit, avec le report il ne l'était pas. Restait donc à dire si le report devait s'appliquer. Pour répondre à cette question, la cour administrative d'appel de Toulouse ne se fonde pas sur la régularité du report, comme la logique juridique le voudrait a priori, mais sur la volonté du contribuable, non contredite par l'administration fiscale, de s'en prévaloir. Dès lors, le débat se déplace insensiblement du terrain juridique vers le terrain moral.
- 8 La rapporteure publique, Valérie Restino, consacre pourtant quelques lignes fort intéressantes à la validité, en droit, d'une option tardive. En principe, si une option exercée hors délai peut être régularisée par le contribuable, pour peu qu'il se trouve encore dans le délai de réclamation, il en va autrement si la loi a prévu que l'absence d'option dans le délai qu'elle prévoit entraîne la déchéance de la faculté d'exercer l'option ou lorsque la mise en œuvre de cette option implique nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé³. En l'espèce, il y avait un doute sur la faculté de régularisation dans la mesure où l'article 93 quater IV, 3 du Code général des impôts précise que l'option pour le report d'imposition de la plus-value doit être prise dans « l'acte qui constate le transfert de propriété des immeubles... ». Or, les contribuables avaient formalisé leur option au moyen d'un acte notarié rectifiant plus de 7 mois après l'acte initial. La question se posait donc de savoir si cette rectification tardive pouvait être retenue comme ayant valablement corrigé l'acte initial. La réponse à cette question est loin d'être évidente, car la rétroactivité n'est pas toujours admise⁴, et le paradoxe de l'espèce tenait à ce que les contribuables plaidaient pour le caractère irrégulier de leur option, ce qui leur permettaient d'affirmer qu'ils auraient dû être imposés au titre de l'année de réalisation de la plus-value, année prescrite au moment de la cession des immeubles... C'est

à ce niveau que la règle de droit heurte la morale ; l'irrégularité invoquée profite à ceux qui en sont à l'origine.

- 9 Visiblement, ni la rapporteure publique, ni la cour administrative d'appel de Toulouse ne voulaient en arriver à cette conséquence qui serait perçue comme profondément injuste. Puisqu'il y avait un doute quant à la régularité de l'option, les juges de la cour administrative d'appel ont préféré éviter ce débat en se plaçant sur le terrain de l'opposabilité au contribuable de sa propre décision d'opter pour le report d'imposition des plus-values, fût-elle irrégulière. Comment ne pas y voir une application de l'adage *nemo auditur propriam turpitudinem allegans* (« nul ne peut se prévaloir de sa propre turpitude ») qui fait prévaloir la règle morale sur la règle de droit. Pour autant, si la règle *nemo auditur* ne peut être élevée au rang de principe général du droit fiscal, elle se trouve néanmoins en arrière-plan des deux principales justifications qui peuvent être avancées afin de justifier l'opposabilité d'une option irrégulière. La première repose sur la théorie de l'apparence : le contribuable doit supporter les conséquences des apparences qu'il a lui-même créées⁵. La seconde sur la théorie des décisions de gestion irrégulières : l'administration peut, à son choix, invoquer ou non l'irrégularité constatée (mais pas le contribuable), quoi que cette théorie semble limitée aux seules entreprises⁶. Il a également été invoqué une troisième explication : celle d'un mécanisme général d'opposabilité par les tiers – dont serait l'administration – des manifestations unilatérales de volonté des sujets de droit⁷.
- 10 Il est difficile de percevoir le réel fondement de la décision de la cour administrative d'appel de Toulouse. Elle illustre quoi qu'il en soit la présence d'un certain moralisme du droit fiscal. La construction de l'arrêt va dans ce sens : la cour rappelle d'abord que « M et M^{me} C... ont manifesté sans ambiguïté leur volonté de bénéficier du régime de report d'imposition... », et que « Dès lors, et à supposer même que l'administration eût été en droit de leur refuser le bénéfice de ce report [...] M. et M^{me} C... ne peuvent, ainsi qu'il est dit, utilement se prévaloir de ce que l'option souscrite serait irrégulière pour échapper à l'imposition... ». La morale est omniprésente, à la fois dans le respect de la parole donnée et dans la bienveillance de l'administration qui avait accepté qu'une option irrégulière puisse avoir des effets. De fait, la présente décision s'inscrit dans la

continuité de l'arrêt Tasset rendu par le Conseil d'État en 2010⁸, en soulignant toutefois ici le rôle joué par la volonté du contribuable d'opter sans ambiguïté pour le régime du report. En 2014, le Conseil d'État avait également estimé que le caractère tardif d'une option pour le régime des sociétés de personnes par une SARL de famille (CGI art. 239 bis AA) ne peut pas être invoqué par les associés si la société a clairement manifesté son intention d'opter et que la société et les associés ont souscrit les déclarations correspondant à ce régime⁹.

- 11 Si nul ne s'indignera du sort réservé au contribuable dans ce contexte, le juriste, qui a besoin d'être rassuré, voudra nécessairement éprouver la solution. À vouloir sanctionner le contribuable, ne protège-t-on pas finalement de manière excessive l'administration fiscale ?

II – Les limites de la décision

- 12 Une réflexion générale nous vient à l'esprit : peut-on s'extraire sans limites de la loi ? Nous voulons dire : à supposer même que les parties l'aient voulu pour l'un (le contribuable) et accepté pour l'autre (l'administration), est-il juridiquement acceptable d'en arriver à méconnaître un texte qui s'impose à tous ? Autrement dit, le droit d'opter était-il disponible en dépit de son exercice tardif ? La cour administrative d'appel de Toulouse balaye sans doute un peu rapidement cette question en ne s'intéressant pas à la régularité de l'option. Elle place donc la morale au-dessus du droit et donc de la volonté du législateur. La question de la régularité de l'option était pourtant centrale ; à défaut, elle ne pouvait produire ses effets, même si le contribuable fautif en profite *in fine*. Imagine-t-on, par exemple, une société qui n'est pas une SARL de famille opter pour le régime des sociétés de personnes ? Non, bien sûr, parce que le droit n'est pas disponible. Peut-être alors faudrait-il faire une différence entre les exigences formelles ou de délai qui sont régularisables et les conditions de fond qui ne le sont pas. Incontestablement, la situation de l'espèce relève de la première situation ; l'irrégularité pouvait être régularisée.
- 13 Une autre limite à l'opposabilité des décisions pourtant irrégulières, validée celle-là par la jurisprudence, tient à ses conséquences envers

d'autres contribuables. Reprenons le cas de l'option des SARL de famille pour le régime des sociétés de personnes (CGI art. 239 bis AA, préc.). La signature de l'ensemble des associés est absolument nécessaire puisque ce sont eux qui vont devenir les débiteurs de l'impôt sur les bénéfices (V. CGI Ann. III, art. 46 decies D). Le tribunal administratif de Dijon a déjà jugé que l'option n'est pas opposable aux associés de la SARL de famille lorsqu'ils n'ont pas signé la notification¹⁰. L'administration soutenait en revanche que l'option devait pouvoir être opposée à l'associé qui l'a signée (en pratique, le gérant), mais le Conseil d'État s'y est opposé : dans la mesure où tous les associés n'ont pas signé la notification, l'option est irrégulière et elle ne peut pas leur être opposée, y compris à celui qui l'a signée¹¹. La position de l'administration s'explique par le fait qu'elle ne voulait pas permettre à un associé d'échapper à l'impôt en invoquant l'irrégularité de l'option à un moment où la société ne pourrait plus être actionnée compte tenu du délai de reprise. Cela se comprend, mais d'un autre côté l'opposabilité d'une telle option aurait eu pour conséquence de traiter différemment les associés selon qu'ils ont ou non signé la notification de l'option.

- 14 On peut aussi être légitimement inquiet du pouvoir reconnu à l'administration qui peut, selon son intérêt, opposer ou non au contribuable l'irrégularité de son option. Cette inquiétude est déjà présente dans les régimes de différés d'imposition optionnels, tels que le report, bien que l'administration ne maîtrise en définitive que la date de l'imposition. Mais elle grandit encore lorsqu'est en jeu l'application d'un régime général d'imposition. Pour certains auteurs, le pouvoir administratif engendre alors « une insécurité juridique objectivement excessive » dans la mesure où il rend indéterminable la situation du contribuable¹². Aussi, ces mêmes auteurs attendent-ils avec « espoir, et un peu d'impatience, que le juge restreigne l'application de la jurisprudence Tasset aux régimes de différé d'imposition et aux conséquences du défaut de respect de conditions tenant à la forme ou aux délais des options en cause. »¹³
- 15 Le Conseil d'État n'aura pas l'obligation de répondre à cette question puisque l'affaire jugée par la cour administrative d'appel de Toulouse le 27 mars 2025 concerne un différé d'imposition et non un régime général d'imposition. S'il devait le faire, il n'est pas sûr que sa réponse aille dans le sens souhaité, tant le moralisme est un courant puissant

en droit fiscal des affaires. On peut à cet égard citer la décision récente du Conseil d'État qui refuse la déduction des dommages et intérêts punitifs (« *punitive damages* ») prononcés par une juridiction américaine¹⁴, sur le fondement de l'article 39, 2 du CGI aux termes duquel « Les sanctions pécuniaires et pénalités de toute nature mises à la charge des contrevenants à des obligations légales ne sont pas admises en déduction des bénéfices soumis à l'impôt ». Alors même que l'application de ce texte n'était pas évidente lorsque les pénalités sont versées à la partie adverse (et non à l'État), elle pouvait l'être si l'on retenait une « conception teintée de moralisme de la notion de charge »¹⁵.

NOTES

- 1 CE, 30 juillet 2010, n° [317425](#) : Pierre, Jean-Luc, « Les conséquences pour le contribuable d'une option irrégulièrement exercée », *Dr. Fisc.*, 2010, n° 50, comm. 593 ; *RJF*, 2010, n° , n° 996. Add. Debat, Olivier, « À propos de l'arrêt Tasset. Pourquoi avoir posé un principe général d'opposabilité par l'Administration des options irrégulières ? », *RFP*, 2010, n° 11, étude 13.
- 2 BOI-BNC-CHAMP-10-10-20-40, 28 juin 2023, §440.
- 3 CE 26 novembre 2018, n° [417628](#) : *Dr. fisc.* 2019, n°24, comm. 296, concl. R. Victor. – *RJF* 2/19, n°172.
- 4 Par exemple, il a été jugé qu'une clause de rétroactivité figurant dans une convention postérieure à la clôture de l'exercice comptable ne peut modifier la répartition des bénéfices imposables entre les associés d'une société de personnes ; CE, 27 novembre 1974, req. n° [88113](#) : *Dr. fisc.*, 1975, n° 3, comm. 68.
- 5 Nicolazo de Barmon, Marie-Astrid, concl. sous CE, 20 mars 2020, n° [426850](#) : *RJF*, 2020, n° 6, n° 519.
- 6 *Contra* : Dedeurwaerder, Gilles, « La distinction des erreurs et des décisions de gestion. Essai de présentation renouvelée d'une théorie générale », *Dr. fisc.*, 2014, n° 28, étude 427, n° 46 s.
- 7 Debat, Olivier, note sous CE, 30 juillet 2010, préc., spéc. n° 16.
- 8 CE, 30 juillet 2010, préc.

- 9 CE 5 novembre 2014, n° 367371 : Lise Chatain-Autajon, « L'option des SARL de famille pour le régime fiscal des sociétés de personnes. Un formalisme tempéré », *Dr. fisc.*, 2015, n° 12, comm. 221, concl. V. Daumas.
- 10 TA Dijon, 6 février 1996, n° 93-6907 : *RJF*, 1997, n° 3, n° 234.
- 11 CE, 12 février 2014, n° 358356, *RJF*, 2014, n° 5, n° 468, concl. N. Escaut, *BDCF*, 2014, n° 5, n° 59.
- 12 En ce sens : Carcelero, Pierre, note sous CAA Toulouse, 27 mars 2025, préc.
- 13 Carcelero, Pierre, préc.
- 14 CE, plén., 8 décembre 2023, n° 458968 : Deboissy, Florence, « Les *punitive damages* sont des sanctions pécuniaires interdites de déduction », *Dr. fisc.*, 2024, n° 4, act. 4 ; Pierre, Jean-Luc, « Dommages-intérêts punitifs. Non-déductibilité de ceux-ci du résultat imposable de l'entreprise », *Dr. fisc.*, 2024, n° 4, comm. 169, concl. É. Bokdam-Tognetti.
- 15 Bokdam-Tognetti, Émilie, concl. sous CE, 8 décembre 2023, préc.

INDEX

Rubriques

Contributions et taxes