

Option pour un avantage fiscal : cas de l'option pour des revenus BIC provenant de la location de meublés

Lire les conclusions de :

Isabelle Bourion

Conclusions du rapporteur public

Lire les commentaires de :

Sonia Boufeldja

La possibilité d'opter pour le régime réel d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux dans le délai de réclamation en situation de revenus requalifiés

DÉCISIONS DE JUSTICE

CAA Lyon, formation de chambres réunies 2ème et 5ème chambre – N° 15LY03745 – 30 novembre 2017 – C+

Arrêt annulé en cassation : voir CE, 26 novembre 2018 - N° 417628

et affaire renvoyée à la CAA sous le N° 18LY04354 rejugée le 27 juin 2019

CAA Lyon, formation de chambres réunies 2ème et 5ème chambre – N° 15LY02884 – 30 novembre 2017 – C+ [↗](#)

Arrêt annulé en cassation : voir CE 26 novembre 2018 - N° 417630

et affaire renvoyée à la CAA sous le N° 18LY04368 rejugée le 27 juin 2019

INDEX

Mots-clés

Régime fiscal optionnel, Avantage fiscal, Option pour un avantage fiscal soumis à déclaration, Délai de réclamation, Bénéfices industriels et commerciaux, Changement de jurisprudence, Loueur en meublé non professionnel, Article 50-0 du code général des impôts

Rubriques

Fiscalité

Résumé Conclusions du rapporteur public Note universitaire

Résumé

DECISION CE

¹ Contributions et taxes - Généralités - Règles générales d'établissement de l'impôt - Option pour un régime fiscal devant être exercée dans un délai déterminé - Possibilité pour le contribuable d'exercer l'option dans le délai de réclamation - Principe - Existence - Exceptions - Loi prévoyant la déchéance de la faculté d'exercer l'option à l'expiration du délai qu'elle fixe - Existence - Mise en œuvre de cette option impliquant nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé - Existence

² Conditions de délai dans lesquelles les entreprises soumises au régime d'imposition des micro-BIC peuvent opter pour un régime réel d'imposition

³ L'article 50-0 du code général des impôts, dans sa version applicable à l'année 2011, dispose : « 1. Les entreprises dont le chiffre d'affaires annuel, ajusté s'il y a lieu au prorata du temps d'exploitation au cours de l'année civile, n'excède pas 81 500 euros hors taxes s'il s'agit d'entreprises dont le commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, à l'exclusion de la location directe ou indirecte de locaux d'habitation meublés ou destinés à être loués meublés, autres que ceux mentionnés aux 1° à 3° du III de l'article 1407, ou 32 600 euros hors taxes s'il s'agit d'autres entreprises, sont soumises au régime défini au présent article pour l'imposition de leurs bénéfices. / (...) 4. Les entreprises placées dans le champ d'application du présent article (...) peuvent opter pour un régime réel d'imposition. Cette option doit être exercée avant le 1er février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier de ce régime. Toutefois, les entreprises soumises de plein droit à un régime réel d'imposition l'année précédant celle au titre de laquelle elles sont placées dans le champ d'application du présent article exercent leur option l'année suivante, avant le 1er février. Cette dernière option est valable pour l'année précédant celle au cours de laquelle elle est exercée. En cas de création, l'option peut être exercée sur la déclaration visée au 1° du I de l'article 286. / Les options mentionnées au premier alinéa sont valables deux ans tant que l'entreprise reste de manière continue dans le champ d'application du présent article. Elles sont reconduites tacitement par période de deux ans. Les entreprises qui désirent renoncer à leur option pour un régime réel d'imposition doivent notifier leur choix à l'administration avant le 1er février de l'année

suivant la période pour laquelle l'option a été exercée ou reconduite tacitement. / 5. Les entreprises qui n'ont pas exercé l'option visée au 4 doivent tenir et présenter, sur demande de l'administration, un livre-journal servi au jour le jour et présentant le détail de leurs recettes professionnelles, appuyé des factures et de toutes autres pièces justificatives. Elles doivent également, lorsque leur commerce principal est de vendre des marchandises, objets, fournitures et denrées à emporter ou à consommer sur place, ou de fournir le logement, tenir et présenter, sur demande de l'administration, un registre récapitulé par année, présentant le détail de leurs achats.»

⁴ Les dispositions qui instituent un régime fiscal optionnel et prévoient que le bénéfice de ce régime doit être demandé dans un délai déterminé n'ont, en principe, pas pour effet d'interdire au contribuable qui a omis d'opter dans ce délai de régulariser sa situation dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales ; 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 déterminé.

⁵ Si, en application des dispositions de l'article 50-0 du code général des impôts, les entreprises dont le chiffre d'affaires ne dépasse pas les seuils qu'elles fixent relèvent en principe du régime fiscal et comptable des micro-entreprises, ce même article leur offre la faculté d'opter pour le régime réel d'imposition. Cette option, qui, une fois souscrite, est valable de façon irrévocable pour une durée de deux ans, doit être exercée par une entreprise suffisamment tôt au cours de la première année au titre de laquelle elle souhaite en bénéficier pour qu'elle soit en mesure de se conformer aux règles comptables, déclaratives et fiscales qu'elle implique, ce qui fait obstacle à ce que l'option puisse être souscrite au-delà de la date du 1^{er} février fixée par la loi.

⁶ Il résulte de ce qui a été dit au point 4 que, en jugeant que ni les termes de l'article 50-0 du code général des impôts ni les modalités d'imposition au régime réel des bénéfices réalisés par les contribuables visés au 1 de ces dispositions, ne faisaient obstacle, lorsque le contribuable n'a pas exercé l'option pour le régime réel dans le délai imparti, à ce qu'il puisse en demander le bénéfice dans le délai de réclamation de l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, la cour administrative d'appel de Lyon a commis une erreur de droit. Le ministre est par conséquent fondé, sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de son pourvoi, à demander l'annulation de l'arrêt qu'il attaque.

ARRET CAA Lyon : annulé

⁷ *Contributions et taxes - Généralités - Règles générales d'établissement de l'impôt - Option pour un avantage fiscal soumis à déclaration - Possibilité pour le contribuable d'exercer l'option dans le délai de réclamation - Cas de l'option pour les revenus provenant de la location de meublés et relevant de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux*

⁸ Le contribuable ayant à tort déclaré dans la catégorie des revenus fonciers des revenus provenant de la location de meublés, qui relèvent de la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux, peut, dans le délai de réclamation, opter pour l'imposition de ces revenus selon le régime réel (cette option devant être exercée avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier de ce régime).

⁹ Cf. [CE, 11 mai 2015 - N° 372924, Tables. pp. 615-630](#). [CE, 14 juin 2017, Ministre des finances et des comptes publics - N° 397052 - B - RJF 2017.938 & 960, conclusions B. Bonhert](#)

Conclusions du rapporteur public

Isabelle Bourion

Rapporteur public à la cour administrative d'appel de Lyon

DOI : [10.35562/alyoda.6412](https://doi.org/10.35562/alyoda.6412)

¹ Un contribuable qui a à tort déclaré dans la catégorie des revenus fonciers des revenus provenant de la location de meublés, qui relèvent de la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux peut-il, dans le délai de réclamation, opter pour l'imposition de ces revenus selon le régime réel ?

² Telle est la question que vous aurez à trancher dans les litiges.

³ S'agissant tout d'abord des époux Y.. Ils sont propriétaires d'un appartement situé à Lyon (69006) qu'ils donnent en location. Ils ont déclaré les revenus perçus au titre de la location de ce bien en 2011 selon le régime réel d'imposition des revenus fonciers : il en est résulté un bénéfice net imposable de 7 558 € (*correspondant à un montant de recettes brutes de 19 200 € diminuées de 11 642 € de charges*).

⁴ Suite à une demande de renseignements de l'Administration fiscale, ils ont transmis à cette dernière la copie du bail de location de l'appartement précité. L'Administration fiscale, constatant qu'il s'agissait d'une location meublée, a, par une PR du 19 décembre 2013, estimé que les revenus provenant de la location de cet appartement avaient été à tort déclarés et imposés dans la catégorie des revenus fonciers et a par conséquent, rappeler les revenus afférents à la location meublée dans la catégorie d'imposition BIC non professionnels et selon les règles spécifiques au régime du micro BIC.

⁵ Par suite, le montant des revenus fonciers a été diminué d'un montant de 7 558 € et le montant des revenus BIC non professionnels a été augmenté d'un montant de 9 600 €.

⁶ Les requérants, admettant leur confusion dans l'appréciation de la nature fiscale de leurs revenus en provenance de leur activité de loueur en meublé, ont accepté leur imposition dans la catégorie des bénéfiques industriels et commerciaux, tout en sollicitant que leur imposition soit effectuée sur la base du régime réel simplifié, ce qui engendrait un résultat net taxable déficitaire de - 7422 € et non un résultat net bénéficiaire de 9 600 €.

⁷ Par un jugement en date du 23 juin 2015, le Tribunal administratif de Lyon a débouté les époux Y. de cette demande.

⁸ Les requérants relèvent régulièrement appel de ce jugement et font valoir un unique moyen tiré de ce que n'ayant pas déclaré leurs revenus locatifs dans la bonne catégorie d'imposition en 2011, ils n'ont pu valablement opter, avant l'expiration du délai d'option fixé

au 1^{er} février 2011, pour l'imposition au réel de leurs revenus BIC, catégorie d'imposition dont ils ne pensaient pas dépendre.

Cependant, c'est bien à ce régime d'imposition de leurs revenus qu'ils avaient souscrit lorsqu'ils ont déclaré leurs revenus locatifs dans la catégorie des revenus fonciers. Ils sont en conséquence fondés, selon eux, à solliciter le bénéfice de l'option pour le régime réel d'imposition.

⁹ S'agissant à présent des époux X.. La situation est semblable. Ils ont acquis le 4 juillet 2008 un appartement situé quai des Orfèvres à Paris et ont déclaré au titre des années 2010 et 2011, des déficits fonciers à hauteur de 103 854 € et 37 763 € suite aux travaux qu'ils ont fait réaliser.

¹⁰ Le service constatant que le bien était loué en meublé, a requalifié les revenus de l'appartement en BIC, a corrélativement annulé les déficits déclarés dans la catégorie des RF et soumis les revenus de la location au régime Micro-BIC prévu par l'article 50-0 du code général des impôts. Il en est découlé un résultat imposable de 15 166 € en 2010 et 9 806 € en 2011. M. et Mme X., qui ont finalement reconnu cette nouvelle catégorie d'imposition, ont sollicité que le résultat imposable au titre des revenus de l'appartement le soit selon un mode réel, dont il ressortirait les déficits suivants : 195 571 € au titre de l'année 2010 et 39 557 € au titre de l'année 2011.

¹¹ Par un jugement en date du 24 septembre 2015, le Tribunal administratif de Dijon a débouté les époux X. de cette demande, au motif que l'option pour le régime réel d'imposition ne constitue pas une réclamation mais une simple option à un régime d'imposition, devant être présentée dans un certain délai et que cette option ne peut être rétroactive.

¹² Les requérants relèvent régulièrement appel de ce jugement et font valoir que la qualification de bénéficiaires industriels et commerciaux des revenus tirés de leur appartement de Paris ne leur a été révélée que postérieurement au contrôle dont ils ont fait l'objet ; que dans ces conditions, et dès lors que leur bonne foi n'est pas remise en cause, leur option pour un régime réel d'imposition, dans le délai de réclamation est recevable.

¹³ Cette question relative à l'exercice de l'option pour un régime réel d'imposition en cas d'omission de déclaration dans la bonne catégorie d'imposition à l'impôt sur le revenu n'a pas été spécifiquement jugée jusqu'à présent.

¹⁴ Mais la question de savoir si un contribuable qui a omis de déclarer des investissements dans sa déclaration de TP, peut demander le bénéfice du dégrèvement pour investissements nouveaux dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-2 du LPF, ou si un contribuable qui a omis de déclarer une pension perçue sous forme

de capital peut exercer l'option pour l'assujettissement au prélèvement libératoire de sa pension, dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-1 du LPF a été tranchée par 2 arrêts du CE Min délégué, chargé du budget c/ société Sicli n° 372924 du 11 mai 2015, puis Min des finances c/ M. et Mme L. n° 397052 du 14 juin 2017.

15 Dans la 1^{ère} affaire citée, la société Sicli avait omis d'indiquer dans ses déclarations la valeur locative des biens éligibles au dégrèvement pour investissements nouveaux. Elle demandait alors par réclamations présentées dans le délai prévu par l'article R. 196-2 du LPF, la réduction des cotisations de TP par application des dispositions permettant ce dégrèvement pour investissements nouveaux.

16 Alors que le TA de Montreuil a rejeté sa demande au motif que le bénéfice du dégrèvement pour investissements nouveaux est subordonné à la souscription dans les délais des déclarations des bases de TP, soit avant le 1^{er} mai de l'année précédant celle de l'imposition, la CAA de Paris a fait droit à sa requête, au motif que le législateur ne pouvait être regardé comme ayant entendu faire obstacle à ce que les redevables fassent valoir leur droit au dégrèvement après l'expiration du délai de déclaration par voie de réclamation, jusqu'à l'expiration du délai imparti pour présenter une telle réclamation.

17 Le CE, quant à lui, tout en affirmant le principe selon lequel « *les dispositions qui prévoient que le bénéfice d'un avantage fiscal est demandé par voie déclarative n'ont pas pour effet d'interdire au contribuable de régulariser sa situation dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-2 du LPF* » a apporté 2 restrictions, en vertu desquelles aucune régularisation n'est possible :

18 Tout d'abord, lorsque la loi a prévu que l'absence de demande dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit à cet avantage, et ensuite, lorsque la loi offre au contribuable une option entre différentes modalités d'imposition.

19 Ainsi, le CE a-t-il estimé que l'option pour le rattachement au foyer fiscal d'un enfant majeur est irrévocable après l'expiration du délai de déclaration des revenus de l'année concernée. Voir CE 2 juin 1989 n° 62979, de même que l'absence d'option pour le prélèvement libératoire sur les produits attachés aux bons ou contrats de capitalisation après le paiement de ces sommes. Voir en ce sens CE 24 oct 2014 Davidas n° 366962. Ainsi dans ces derniers cas le contribuable ne disposait pas d'un « droit au remord ». (terme du rapporteur public dans l'arrêt L.)

20 Ainsi, le CE, dans l'arrêt société Sicli, avait considéré dès lors que la loi n'ouvrait pas au contribuable une faculté d'option entre différents régimes puisque le choix d'un dégrèvement au titre d'une immobilisation est exclusif des autres dégrèvements, le contribuable qui n'avait pas sollicité dans sa déclaration de TP le bénéfice d'un de ces dispositifs, était en droit de faire valoir son droit au dégrèvement pour investissements nouveaux dans le délai de réclamation.

21 En revanche, lorsque la loi offre au contribuable une option entre différentes modalités d'imposition et que le contribuable n'a pas formulé d'option par voie déclarative, il ne peut pas régulariser sa situation dans le délai de réclamation prévu à l'article R. 196-2 du LPF. Cette non-option devient en quelque sorte irrévocable.

22 Dans la seconde affaire citée, les époux L. avaient omis de déclarer la pension de retraite perçue sous forme de capital. Ils avaient alors sollicité, dans le délai de réclamation de l'article R. 196-1 du LPF, son assujettissement au prélèvement forfaitaire libératoire prévu au II de l'article 163 bis du CGI.

23 Le CE, tout en s'appuyant sur la formule retenue par l'affaire Sicli a limité la seconde restriction afférente à l'option irrévocable, en précisant que cette impossibilité de régulariser sa situation dans le délai de réclamation n'était applicable que lorsque la mise en œuvre de l'option impose nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé.

24 M. Bonhert, rapporteur public de cette affaire avait alors expliqué que ni le II de l'article 163 bis du code général des impôts qui prévoyait que les prestations de retraite versées sous forme de capital peuvent sur demande expresse et irrévocable être soumises à un prélèvement au taux de 7, 5%, ni le 1 de l'article 170 du même code qui prévoit que l'intéressé doit indiquer dans sa déclaration le montant des prestations retraite, n'impliquent que la demande tendant au bénéfice du prélèvement libératoire doive nécessairement intervenir, à peine de déchéance du droit correspondant, avant l'expiration du délai imparti au contribuable pour souscrire sa déclaration de revenu global.

25 Et si le II de l'article 163 bis précise que la demande tendant au bénéfice de ce mode de taxation doit être expresse et qu'elle revêt un caractère irrévocable, il ne s'en déduit pas que le contribuable qui a omis de mentionner le revenu en cause dans sa déclaration de revenu global doit être regardé comme ayant choisi l'assujettissement des sommes concernées au barème progressif de l'impôt sur le revenu et renoncé au bénéfice du prélèvement libératoire. En outre, les textes ne subordonnent la mise en œuvre de l'option à aucun délai déterminé. Voir article d'Olivier Négrin publié aux Procédures août 2017 « Exercices des options fiscales par voie de réclamation contentieuse ».

26 Ainsi, une omission ou une abstention du contribuable ne constitue pas l'exercice d'une option délibérée insusceptible de régularisation.

27 Dans nos cas d'espèce, l'article 50-0 du CGI applicable aux années 2010 et 2011 prévoit que l'application du régime réel d'imposition est subordonnée à une option qui doit être exercée avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier de ce régime.

28 Cependant ces dispositions ne prévoient pas que l'absence de demande dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit à cet avantage, et si l'article 50-0 du code général des impôts prévoit que l'option doit être exercée avant le 1^{er} février, de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier de ce régime, il ne s'en déduit pas, ainsi que l'a jugé le CE dans l'arrêt L. que le contribuable qui a omis de mentionner le revenu en cause dans la catégorie d'imposition adéquate à l'IR doive être regardé comme ayant choisi l'assujettissement des sommes concernées au micro-BIC et renoncé au bénéfice du réel.

29 **Par ces motifs, nous concluons**

30 - **Pour les époux X.** : à l'annulation du jugement du Tribunal administratif de Dijon du 24 septembre 2014 et à la réduction des impositions mises à leur charge à hauteur d'un déficit bénéfices industriels et commerciaux non professionnel de 195 571 € au titre de l'année 2010 et de 39 557 € au titre de l'année 2011

31 - **Pour les époux Y.** : à l'annulation du jugement du Tribunal administratif de Lyon du 23 juin 2015 et à la réduction des impositions mises à leur charge au titre de l'année 2010 à hauteur d'un déficit constaté de - 7422 €

Note universitaire

La possibilité d'opter pour le régime réel d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux dans le délai de réclamation en situation de revenus requalifiés

Sonia Boufeldja

Diplômée du Master 2 Droit fiscal de l'Université Jean Moulin Lyon 3

DOI : [10.35562/alyoda.6413](https://doi.org/10.35562/alyoda.6413)

¹ Le droit fiscal, bien qu'inspirant un caractère contraignant, comprend une multitude d'options fiscales que Monsieur Arnaud Agostini qualifie dans sa thèse publiée en 1983 de choix fiscaux (A. Agostini, *Les options fiscales*, LGDJ, Bibliothèque de science financière, 1983, p. 3). Ce caractère libéral du droit fiscal est-il conservé, et l'option fiscale toujours possible, pendant le délai de réclamation ? Telle est la question posée devant la cour administrative d'appel de Lyon, concernant les faits suivants :

² Monsieur et Madame I exercent une activité de loueur en meublé non professionnel et déclarent les loyers qu'ils ont perçu au cours de l'année 2011, au titre d'un appartement, dans la catégorie des revenus fonciers. Ces revenus sont requalifiés de bénéfices industriels et commerciaux (BIC) suite à un contrôle sur pièces de l'administration fiscale, avec l'application du régime dit des micro-entreprises. En conséquence de cette requalification, un rehaussement est notifié aux contribuables (la location en meublé relève de la catégorie des BIC : article 35 5° bis du CGI).

³ Ces derniers demandent la décharge de cotisation supplémentaire d'impôt sur le revenu à laquelle ils ont été assujettis au titre de cette année 2011, en justifiant de l'application du régime réel simplifié d'imposition, option fiscale dont ils ont sollicité le bénéfice par réclamation. Ce régime, par la prise en compte des charges réellement engagées, leur permettrait de constater un déficit dans la catégorie des bénéfices industriels et commerciaux. Dans un cadre précontentieux, cette demande de décharge est rejetée par les services fiscaux.

⁴ En cas de requalification de revenus fonciers en bénéfices industriels et commerciaux, l'option fiscale pour le régime réel d'imposition peut-elle être exercée pendant le délai de réclamation ? A l'instar du tribunal administratif de Lyon (TA Lyon, 23 juin 2015, n° 1504104), la Cour répond par la positive par un arrêt du 30 novembre 2017.

5 Elle décide que « *la demande tendant au bénéfice de l'option pour un régime réel d'imposition prévue au 4 de l'article 50-0 du code général des impôts peut être formée par le contribuable par voie de réclamation, jusqu'à l'expiration du délai prévu à l'article R. 196-1 du livre des procédures fiscales, sans que puisse lui être opposée la circonstance qu'il a omis d'exercer cette option avant le 1er février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier de ce régime d'imposition* ».

6 Reprenant la jurisprudence selon laquelle l'option fiscale non formulée dans le délai de déclaration peut être exercée pendant le délai de réclamation (II), la cour administrative d'appel transpose le raisonnement du Conseil d'État dans le cadre du régime réel d'imposition des BIC (III), suite à une requalification de revenus par l'administration fiscale. A titre introductif, il est intéressant de revenir sur le principe de l'option fiscale (I).

I/ Le principe de l'option fiscale

7 L'option fiscale se définit comme « *l'acte de volonté par lequel le contribuable exerce, sur le fondement d'un texte fiscal, un choix juridique conduisant à écarter la règle fiscale qui lui serait normalement applicable au profit d'une autre règle fiscale* » (J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *Droit fiscal général*, LexisNexis, 4^e ed., 2016, n° 941, p. 586). Il s'agit de dispositions supplétives à la portée des contribuables, leur permettant parfois de bénéficier d'une marge de manœuvre en matière fiscale, qui leur sont trop souvent inconnues.

8 Dans une acception large, l'option fiscale pourra notamment être relative à la fixation ou au recouvrement de l'impôt dans le temps, à la détermination de l'assiette de l'impôt, voire aller jusqu'à commander l'application dudit prélèvement fiscal. Prenons quelques exemples :

9 L'option pour l'impôt sur le revenu pour les SARL de famille soumises de plein droit à l'impôt sur les sociétés ([article 239 bis AA du CGI](#)) ; Le choix, pour le micro-entrepreneur, d'opter pour un prélèvement forfaitaire libératoire plutôt que l'intégration de ses recettes (après application d'un abattement) au barème de l'impôt sur le revenu ([article 151-0 du CGI](#)) ; L'option pour le rattachement d'un enfant majeur au foyer fiscal de ses parents ([article 6, 3 du CGI](#)) ; L'option pour le report d'imposition de certains apports de titres d'exploitants ([article 151 octies B du CGI](#)).

10 L'option fiscale se trouve matérialisée par un « *acte positif* » (J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *op. cit.*) dont la forme variera (case à cocher au sein d'un imprimé fiscal, déclaration écrite du contribuable...) . Ce formalisme dépendra par ailleurs des conditions

propres au bénéfice de l'option fiscale et pourra se trouver alourdi par l'exigence de justificatifs, d'engagements personnels ou de tiers, etc. Aussi, pourra être exigée une manifestation de volonté à réitérer dans le temps, sauf option reconduite tacitement, limitée dans le temps, ou irrévocable.

¹¹ Dans l'affaire visée, les revenus à l'issue de la requalification intégraient la catégorie des BIC, comprenant 3 régimes distincts : le régime réel normal, le régime réel simplifié et le régime micro-entreprise (dit micro BIC). Leur application de plein droit dépend de seuils relatifs au chiffre d'affaires, fixés par la loi et fonctions du type d'activité exercée (seuils fixés aux articles 50-0, 1 du CGI, 302 septies A bis du CGI par renvoi à l'article 302 septies A du CGI) .

L'accroissement du chiffre d'affaires induira un passage du micro BIC aux régime réels susmentionnés, et à ce titre, des obligations comptables et fiscales plus importantes.

¹² Il est par ailleurs prévu la possibilité pour les micro-entreprises d'opter pour un régime réel d'imposition (article 50-0, 4 du CGI), qui se distingue du micro BIC principalement quant à la détermination du bénéfice net imposable. Dans la mesure où le micro BIC prévoit l'application d'une déduction forfaitaire par le biais d'un abattement (article 50-0, 1, 2° du CGI), en présence de charges réelles engagées supérieures audit abattement, le contribuable trouvera intérêt à opter pour un régime réel diminuant son revenu net imposable (Pour un exposé de l'intérêt des options pour les régimes réels d'imposition, voir notamment : *Mémento Fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2017, n° 85865).

¹³ Dans notre affaire, ainsi que le confirme la cour administrative d'appel de Lyon, les contribuables se trouvaient face à cette opportunité : *« il résulte de l'instruction que, par l'effet de l'option pour le régime d'imposition réel simplifié de leurs bénéficiaires industriels et commerciaux [...] M. et Mme I... justifient d'un déficit dans la catégorie des bénéficiaires industriels et commerciaux »* (6^e considérant) . D'ailleurs, ces derniers avaient, dans le cadre de leur déclaration initiale, opté pour un régime réel d'imposition également proposé dans la catégorie des revenus fonciers.

¹⁴ Pour manifester cette option pour le régime réel d'imposition des BIC, aucun formalisme n'est imposé, l'exigence se limitant à une option expresse du contribuable pouvant se matérialiser par un simple courrier adressé au service des impôts (*Op. cit.*, n° 85925).

¹⁵ Il est cependant prévu qu'elle *« doit être exercée avant le 1^{er} février de la première année au titre de laquelle le contribuable souhaite bénéficier de ce régime »* (article 50-0, 4 du CGI). Tout l'objet du litige réside dans ce délai fixé par la loi. Mais qu'en est-il lorsque ce délai est dépassé (II) ?

III/ La possibilité d'exercer l'option fiscale dans le délai de réclamation : la reprise de la jurisprudence du Conseil d'État

¹⁶ La question de l'exercice de l'option fiscale a posteriori n'est pas nouvelle dans le paysage juridique. La cour administrative d'appel de Lyon avait d'ailleurs été amenée à en connaître dans le cadre d'un précédent litige, concernant un contribuable qui n'avait pas déclaré une pension de retraite qu'il pensait exonérer, à tort (pour plus d'informations quant aux faits d'espèce, voir Rev. jurisp. ALYODA 2016, n° 2). Par suite d'une proposition de rectification, la pension fut réintégrée dans ses revenus imposables. Le contribuable a demandé à bénéficier du prélèvement forfaitaire libératoire applicable aux pensions de retraite servies sous forme de capital, initialement intégrées au barème de l'impôt sur le revenu.

¹⁷ Par un arrêt du 3 décembre 2015 (CAA Lyon, 5^e ch., 3 décembre 2015, n° 15LY00260), la cour administrative d'appel de Lyon a fait droit à cette demande en indiquant que le droit d'option pouvait être régulièrement exercé, jusqu'à l'expiration du délai de réclamation. Suite à un pourvoi du ministre des finances et des comptes publics, le Conseil d'État a confirmé la position de la juridiction d'appel lyonnaise. Dans un arrêt L. du 14 juin 2017 (CE, 8^e et 3^e ch., 14 juin 2017, n° 397052, min. c/ Lanet : *Dr. fisc. 2017*, n° 038, comm. 448, ccl. B. Bohnert), la haute juridiction administrative a en effet indiqué que :

¹⁸ « 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 délai de réclamation prévu à l'article R. 196-2 du livre des procédures fiscales, 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 ».

¹⁹ Ce considérant de principe est repris de manière identique dans l'arrêt commenté de la cour administrative d'appel de Lyon du 30 novembre 2017 (4^e considérant). L'absence d'exercice de l'option fiscale pour le régime de l'article 50-0 du CGI dans le délai de déclaration n'entraîne pas nécessairement l'impossibilité de bénéficier de l'avantage fiscal.

²⁰ Ce principe qualifié par le professeur Négrin de « libéral » (O. Négrin, Exercice des options fiscales par voie de réclamation contentieuse, *Procédure 2017*, n° 8-9, comm. 225) manifeste une forme de droit à l'erreur ou à l'omission, permettant au contribuable de régulariser l'option dans le délai de réclamation, dans le silence de

la loi ou lorsque la mise en œuvre de l'option n'impose pas qu'elle soit exercée dans un délai déterminé. Il convient d'analyser ce raisonnement concernant spécifiquement l'option pour le régime réel d'imposition des bénéfices industriels et commerciaux (III).

III/ Application au cas particulier de l'option pour le régime réel d'imposition des BIC : le principe de la régularisation demeure, sauf exceptions

21 La régularisation constituant le principe, il convient d'analyser ses exceptions dans le cadre de l'option de l'article 50-0 du CGI, développées par la juridiction d'appel lyonnaise (5^e considérant).

22 **La première exception est lorsque la loi prévoit que l'absence de demande dans le délai de déclaration entraîne la déchéance du droit à cet avantage.**

23 Selon la cour, l'expiration du délai fixé par l'article 50-0 du CGI, c'est-à-dire le dépassement de la date du 1^{er} février, n'entraîne pas la déchéance du droit du contribuable d'opter pour le régime réel d'imposition.

24 La position de la cour se fonde sur une analyse des termes de l'article 50-0 du CGI, que l'on peut qualifier de stricte, à l'aune de la jurisprudence constante qu'elle ne fait que transposer au cas spécifique du régime réel d'imposition des BIC (voir notamment : CE, 9^e et 10^e ss-sect., 6 novembre 2006, n° 279831 ; CE, 8^e et 3^e ss-sect., 12 mars 2014, n° 365574, Sté Valeo Embrayages) .

25 Selon ce courant jurisprudentiel, il ne peut être ajouté à la loi ce qu'elle n'a pas prévu. Dans le silence de celle-ci, la déchéance ne peut être envisagée (« *la loi, rien que la loi* »). Cette « rigueur » est extrêmement favorable au contribuable puisqu'elle impose que la déchéance soit prévue expressément en cas de dépassement du délai fixé pour trouver à s'appliquer au titre de cette première exception.

26 Un délai identique (au 1^{er} février de la première année d'application du régime optionnel) est d'ailleurs imposé dans le cadre de l'option pour le régime réel normal ouverte aux entreprises sous le régime simplifié d'imposition en matière de TVA (article 267 quinquies du CGI) . Cette identité s'explique par le caractère global de l'option : « *L'assujettissement à un régime réel d'imposition emporte application de ce régime tant en matière de taxes sur le chiffre d'affaires que de bénéfices industriels et commerciaux* » (article 267 sexies, annexe II du CGI).

27 Pourquoi un tel délai ? On remarque qu'antérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 6 janvier 1966, l'option pour le « bénéfice réel » en matière de BIC pouvait être formulée chaque année avant le 31 janvier pour l'année précédente (loi du 13 janvier 1941, voir notamment : *Dr. fisc.* 1977, n° 28, comm. 1102 : concernant le passage d'une législation à une autre), soit le 31 janvier N+1 pour une application au titre de l'année N.

28 Toujours concernant l'option pour un régime réel d'imposition, on relève qu'en matière de bénéfices agricoles, celle-ci doit être formulée dans le délai de la déclaration des résultats de l'année ou de l'exercice précédant celui au titre duquel elle s'applique (article 69 IV du CGI), soit lors de la déclaration des bénéfices agricoles N, en N+1, pour une application du régime au titre de l'année N+1.

29 Cette absence d'uniformité des délais d'option pour ces régimes réels interpelle. À notre connaissance, elle ne s'explique pas.

30 « *La loi, rien que la loi, sauf option entre différentes modalités d'impositions...* ». L'impossible régularisation au-delà du délai de déclaration pourra se présenter dans le cadre de la seconde exception.

31 **La deuxième exception vise le cas où la loi offre une option entre différentes modalités d'imposition, dont la mise en œuvre impose nécessairement qu'elle soit exercée dans un délai déterminé.**

32 La cour évoque les modalités d'imposition des bénéfices tant par l'application du régime micro-BIC que du régime réel pour indiquer que le non-respect du délai imparti au contribuable n'entraîne pas la déchéance du droit d'option. Cette analyse est justifiée pour plusieurs raisons.

33 D'abord, l'option postérieure au 1^{er} février peut conserver son caractère d'antériorité par rapport à la déclaration de revenus qui interviendrait postérieurement. Prenons un exemple : le contribuable relevant du micro BIC en raison de son chiffre d'affaires pour l'année N-1 pourra opter pour le régime réel au titre de ses revenus BIC de l'année N, revenus devant être déclarés au plus tard le deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai N+1. L'option devra donc intervenir en théorie avant le 1^{er} février N. Cependant, en raison des règles inhérentes aux deux régimes, l'option exercée ultérieurement jusqu'au 1^{er} mai N+1 n'induera aucune difficulté quant à son application.

34 On remarque d'ailleurs qu'en matière de revenus fonciers, l'option pour le régime réel d'imposition est à réaliser dans le délai de déclarations des revenus fonciers, soit en N+1 pour une application

de l'option pour les revenus N ([article 32, 4 du CGI](#)) . Cet argument du caractère d'antériorité de l'option à la déclaration de revenus conservé ne justifie cependant pas à lui seul la solution développée.

35 Ensuite, quel que soit le régime visé, seule la méthode de détermination du revenu net se trouvera changée (hormis les différences quant aux obligations déclaratives et comptables inhérentes à chacun des régimes, comme le rappelle la cour) puisque le prélèvement fiscal interviendra au même moment. On peut penser que repose dans cette observation la justification essentielle, bien que non développée par la Cour, de sa solution.

36 Ce dernier argument aurait pu être insuffisant par le passé. Il faut en effet relever qu'antérieurement à l'arrêt *Lanet*, la haute juridiction administrative ne reprenait pas une formulation identique de la seconde exception relative aux différentes modalités d'imposition offertes par la loi, en n'intégrant pas la précision suivante : « *dont la mise en œuvre impose nécessairement qu'elle [l'option] soit exercée dans un délai déterminé* » (voir notamment : [CE, 9^e et 10^e ss-sect., 11 mai 2015, n° 372924, min. c/ SCS Sicli : Dr. fisc. 2015, n° 37, comm. 539, Ch. Ménard et B. Bardet](#)). Pour cette raison, la doctrine se trouvait auparavant dans le doute quant à l'étendue de cette exception, alors qu'aujourd'hui cette exception davantage précisée trouve son champ considérablement réduit.

37 Il faut d'ailleurs relever que dans le cadre de la procédure inhérente au litige, la cour administrative d'appel avait invité les parties, par lettre du 20 juillet 2017, à présenter leurs observations éventuelles « *à la suite de l'intervention de l'arrêt du Conseil d'Etat du 14 juin 2017* », laissant ouverte une prise en compte de l'évolution. Par cette démarche, la cour administrative d'appel semble informer les parties du fait qu'elle entend faire rétroagir la jurisprudence *Lanet*. En leur permettant de faire part de leurs observations, la cour assure le respect du principe du contradictoire en situation de « changement de jurisprudence » (voir notamment : F. Brenet, *Jurisprudence nouvelle et principe du contradictoire : le cas de la jurisprudence « Béziers I »*, *Droit administratif 2013*, n° 07, comm. 56, sous [CE, 19 avril 2013, n° 340093, Chambre de commerce et d'industrie d'Angoulême](#)).

38 Selon cette seconde exception, le caractère irréversible de l'absence d'option pourra être retenu, par exemple, dans l'hypothèse d'un prélèvement à la source libératoire devant être effectué par le débiteur et intervenant par définition lors du paiement du revenu, alternatif à une imposition ultérieure. L'option ne peut dans cette hypothèse intervenir après la perception du revenu (pour une illustration, voir : [CE, 8^e et 3^e ss-sect., 24 octobre 2014, n° 366962](#)).

39 **Propos conclusifs - La régularisation possible en cas de requalification de revenus**

40 La solution développée par la cour administrative d'appel de Lyon, qualifiée « *d'inédite* » selon des observations publiées à la Revue de jurisprudence fiscale (*RJF 3/2018*, n° 250), ne se cantonne pas au simple fait de reprendre le raisonnement de la jurisprudence antérieure pour analyser l'option de l'article 50-0 du CGI. Elle confirme à la situation particulière de la requalification de revenus que l'option fiscale ouverte par la nouvelle catégorie d'imposition est possible dans le délai de réclamation.

41 Dans le contexte de la régularisation possible en situation de simple carence ou omission d'option, il semble légitime d'admettre la même clémence dans le cas où l'option ne pouvait en pratique pas être exercée antérieurement, le contribuable ne se trouvant pas en situation de la connaître. L'absence d'option était inévitable. C'est encore plus vrai dans la mesure où l'abstention ne peut pas être analysée comme une option implicite (CE, 8^e et 9^e ss-s., 17 mai 1991, n° 68211; *Dr. fisc. 1991*, n° 39, comm. 1699), elle ne peut non plus être regardée comme un renoncement à l'option. A ce sujet, la cour précise que la déclaration initiale des revenus dans la catégorie des revenus fonciers au lieu de la catégorie des BIC ne saurait pas déduire un renoncement au régime réel d'imposition de l'article 50-0 du CGI.

42 On peut supposer qu'une position similaire trouverait à s'appliquer en situation d'imposition d'office, même si le doute est permis (voir notamment : J. Lamarque, O. Négrin, L. Ayrault, *op. cit.*) . Ainsi, seul le dépassement du délai de réclamation s'opposera à la régularisation de l'option (CE, 12 mars 2014, n° 365574, *précit.*).

43 Pour une autre illustration de l'admission de l'option fiscale pendant le délai de réclamation, voir : CAA Lyon, 30 novembre 2017, n° 16LY02176 (Rev. Jurisp. ALYODA 2018, n° 2).

44 À noter : l'allongement exceptionnel du délai d'option en 2018 pour certaines entreprises suite à la modification des seuils du micro BIC par l'article 22 de la loi de finances pour 2018, pour plus d'informations, voir : *FR 1/18*, inf. 44, n° 20.