

Conclusions

Mme Emilie BOKDAM-TOGNETTI, Rapporteure publique

L'article 8 du CGI soumet de plein droit à l'impôt sur leur revenu entre les mains de leurs associés les bénéfices réalisés par plusieurs formes de sociétés de personnes visées à cet article et, à son e), par les sociétés à responsabilité limitée dont l'associé unique est une personne physique. Ces diverses sociétés peuvent toutefois, en vertu du 3 de l'article 6, être soumises à l'impôt sur les sociétés si elles optent pour leur assujettissement à cet impôt dans les conditions prévues à l'article 239 du CGI, lequel précise le champ des sociétés auxquelles cette option est ouverte, détermine le délai dans lequel cette option doit être notifiée à l'administration fiscale avant sa prise d'effet, règle la question du caractère révocable ou non de l'option, et renvoie pour le surplus à un arrêté ministériel la fixation des conditions de cette option.

Ces dernières étaient fixées, jusqu'à son abrogation par un arrêté du 27 juin 2019 et la reprise de sa substance à l'article 350 F de l'annexe III, à l'article 22 de l'annexe IV au CGI. Il résulte de ces dispositions que la notification de l'option prévue à l'article 239 du CGI doit être adressée au service des impôts du lieu du principal établissement de la société qui souhaite exercer cette option, qu'elle doit comporter certains renseignements (désignation de la société, adresse du siège social, coordonnées des associés, répartition du capital social) et qu'elle doit être « *signée dans les conditions prévues par les statuts ou, à défaut, par tous les associés, membres ou participants* ».

A la différence de l'option pour le régime du bénéfice réel, que l'ancien article 50 du CGI ne soumettait à aucun formalisme et pour laquelle vous vous borniez à rechercher si le contribuable avait, par ses actes, manifesté sa volonté d'être imposé d'après ce bénéfice (CE, 21 janvier 1976, *Sieur X*, n° 94547, aux Tables sur ce point ou CE, 24 novembre 1976, *Finances c/ Sieur X*, n° 00726, au Recueil), l'option d'une société de personnes pour l'IS, tout comme son pendant, l'option d'une société de capitaux pour le régime de l'article 8, est plus encadrée procéduralement par les textes et emporte un changement radical, tant d'imposition que de redevable. Aussi, votre jurisprudence est-elle souvent présentée comme faisant preuve

en la matière d'un formalisme strict, en vertu duquel une société relevant de l'article 8 ne saurait avoir régulièrement opté pour l'IS et ne saurait être soumise à cet impôt qu'à la condition d'avoir exercé cette option dans les formes et selon les modalités prescrites par l'article 22 de l'annexe IV au CGI.

Vous avez ainsi jugé qu'il ne saurait être suppléé à l'absence de notification au service des impôts d'une option expresse et signée dans les conditions prévues par l'article 22 de l'annexe IV, ni par le fait d'avoir notifié à l'administration fiscale une option signée par une partie seulement des associés même majoritaires (CE, 23 janvier 1961, n° 39365, T. p. 1030 ; CE, 26 novembre 1984, *A...*, n° 29846, RJF 1/85 n° 69 ; CE, 15 décembre 1986, *SCI de Saint-Maur*, n° 48700, RJF 2/87 n° 146, concl. P. Martin p. 79 ; même lorsque la société n'a comme associés que deux époux et que l'un des deux a signé : CE, 28 décembre 2007, *M. et Mme N...*, n° 277370, T. pp. 802-808 sur ce point, RJF 3/08 n° 282), ni par le fait d'avoir opté, dans les statuts de la société, pour l'IS et d'avoir, le cas échéant, adressé ces statuts au centre de formalités des entreprises (CE, 30 décembre 2011, *SARL Distribur*, n° 342566, T. p. 896, RJF 3/12 n° 227, concl. N. Escaut BDCF 2012 n° 30). En ce qui concerne l'option pour l'IR des SARL de famille, vous avez par ailleurs jugé que l'administration ne pouvait se prévaloir d'une quelconque option qui n'aurait pas été signée par tous, quand bien même les associés auraient intégré les bénéfices de la société dans leurs propres déclarations à l'IR et déposé des déclarations conformes à une telle option (CE, 12 février 2014, *min. c/ M. G...*, n° 358356, RJF 5/14 n° 468, concl. N. Escaut BDCF 5/14 n° 59).

Cette présentation de votre jurisprudence comme ferme et constante tenante d'un strict formalisme, excluant toute reconnaissance d'une option pour l'IS en dehors de la notification au service des impôts d'une lettre expresse d'option signée par tous les associés, n'est toutefois pas entièrement exacte.

En premier lieu, si elle fait le plus grand cas de l'absence de signature d'un associé, la jurisprudence précitée avait été rendue, pour l'essentiel, sous l'empire de l'ancienne version de l'article 22 de l'annexe IV, qui imposait en toute hypothèse la signature de l'option par tous les associés et participants, sans renvoi possible aux conditions de signature prévues par les statuts et aux pouvoirs reconnus notamment par ceux-ci au gérant.

Or la signature de l'option pour l'IS par l'ensemble des associés des sociétés de personnes n'est plus prévue, depuis le 5 janvier 1993, que comme une exigence par défaut – la condition prévue à titre premier par l'article 22 étant la signature de l'option dans les conditions prévues par les statuts, contrairement à la faculté de l'option pour l'IR des SARL dites « de famille », que la loi elle-même continue de subordonner expressément, à l'article 239 AB du CGI, à « l'accord de tous les associés ». La cause de cette asymétrie est peut-être à trouver dans l'effet inverse des options pour les associés : tandis que l'option pour l'IS leur retire la qualité de redevable de l'impôt sur les bénéfices de la société et allège, sauf résultats déficitaires, leur charge fiscale, la seconde les transforme en redevables de l'impôt dû sur ces bénéfices.

La lettre de l'article 22 de l'annexe IV a donc, sur la nécessité d'une signature par tous les associés, évolué dans le sens d'un assouplissement.

En deuxième lieu, en ce qui concerne l'option de certaines sociétés de capitaux pour le régime des sociétés de personnes, dont on a vu qu'elle était encadrée d'exigences plus strictes en termes d'accord des associés, vous avez admis, d'une part, que la signature de l'option puisse être en quelque sorte démembrée et prendre la forme d'un accompagnement de la lettre de notification par un extrait du procès-verbal de l'assemblée générale de la société, signé de l'ensemble des associés, dans lequel ceux-ci expriment leur accord en faveur d'une telle option, et vous avez, d'autre part, au sein même des formalités prévues par le CGI, distingué entre celles relatives à la décision d'option elle-même, requérant l'accord des associés, et les informations qui ne doivent l'accompagner qu'à titre de renseignements et dont la présence n'est pas requise à peine d'irrégularité de l'option (cf. CE, 21 décembre 2006, *M. B...*, n° 282078, RJF 3/07 n° 302, concl. P. Collin BDCF 3/07 n° 31). Vous avez par ailleurs jugé que, lorsqu'une société de capitaux a notifié son option, signée de tous les associés, pour le régime des sociétés de personnes trop tardivement, au regard du délai fixé par l'article 46 terdecies A de l'annexe III au CGI, pour que celle-ci s'applique à l'exercice en cours, mais que cette société et ses associés ont néanmoins souscrit, pour cet exercice, des déclarations conformes à ce nouveau régime et ainsi clairement manifesté leur intention d'opter sans délai pour celui-ci, ils ne sauraient reprocher à l'administration fiscale d'avoir irrégulièrement accepté la prise d'effet immédiate de cette option (CE, 5 novembre 2014, *min. c/ P...*, n° 367371, RJF 10/15 n° 127, concl. V. Daumas, s'inscrivant dans la ligne de la jurisprudence *T...* du 30 juillet 2010 n° 317425, aux Tables, RJF 11/10 n° 996, sur l'opposabilité au contribuable d'un régime fiscal pour lequel il a opté et qu'il a appliqué sans en remplir les conditions).

En troisième lieu, tout en réaffirmant expressément l'obligation de principe de respecter les formalités de l'article 22 de l'annexe IV, vous avez, par deux décisions, ouvert et reconnu comme régulières – excluant par là-même tout rattachement à la théorie des apparences qui laisserait à l'administration un quelconque choix – certaines voies alternatives d'option pour l'IS pourtant non prévues par les textes.

Tout d'abord, dans votre décision *Sté Distribur* du 30 décembre 2011 (préc., aux Tables sur ce point), vous avez jugé que, pour exercer régulièrement leur option pour l'IS, les sociétés de personnes doivent, soit notifier cette option au service des impôts du lieu de leur principal établissement conformément aux prescriptions des articles 239 du CGI et 22 de l'annexe IV à ce code, soit « *cocher la case prévue à cet effet sur le formulaire remis au centre de formalités des entreprises dont elles dépendent à l'occasion de la déclaration de leur création ou de leur modification, manifestant ainsi sans ambiguïté l'exercice de leur option* ». Vous avez jugé qu'en revanche, les dispositions relatives aux compétences des CFE pour recevoir les déclarations d'existence des sociétés nouvellement créées n'ont ni pour objet ni pour effet de dispenser des SCI, qui se sont bornées à opter dans leurs statuts pour le régime fiscal des sociétés de capitaux et ont envoyé cet acte au CFE sans cocher la case prévue à cet effet dans le formulaire, de notifier cette option selon l'une des modalités que nous venons de mentionner.

Derrière une apparence de simplicité et d'étroit cantonnement, cette décision nous paraît porteuse de novations et d'interrogations dont toutes les conséquences n'ont peut-être pas encore été tirées.

En effet, tout en réaffirmant l'existence et l'importance du formalisme, cette décision discerne une modalité d'option pour l'IS dont la reconnaissance ne résultait pas expressément des dispositions relatives aux centres de formalités des entreprises. Certes, le formulaire CERFA correspondant à la « déclaration d'existence au service des impôts » visée à l'annexe 1-2 à l'article R. 123-5 du code de commerce comporte une case relative à l'option pour l'IS. Mais il n'aurait pas été inenvisageable de considérer, l'option pour l'IS étant facultative et pouvant être exercée par une société de manière décorrélée de sa création, que l'exercice de cette option, même lorsqu'elle a lieu au moment de la création d'une société de personnes, ne relevait pas proprement dit de la déclaration d'existence au fisc, au nombre des « diverses déclarations que l'entreprise est tenue de remettre » aux administrations au sens de la loi du 11 février 1994 et l'article 371 AO de l'annexe II au CGI, et de regarder la case d'option pour l'IS dans la rubrique fiscale du formulaire CERFA de déclaration de création d'entreprise comme ayant valeur informative plutôt que régulièrement décisive.

De plus, votre décision *SARL Distribur* n'édicte, en l'état, aucune condition de qualité du signataire du formulaire CERFA remis au centre. La modalité d'exercice de l'option pour l'IS ainsi retenue n'assure donc ni une signature de l'option pour l'IS dans les conditions prévues par les statuts ni la signature par tous les associés, et ne pourvoit ainsi pas à l'équivalence des garanties avec le formalisme de l'article 22 de l'annexe IV.

Enfin, si l'élargissement opéré par votre décision du 30 décembre 2011 aux options exercées et transmises via les CFE se trouve limité à une seule modalité - cocher la case « IS » dans le formulaire CERFA de déclaration d'existence remis au CFE lors de la création - et si vous avez ainsi exclu toute option pour l'IS par simple envoi au CFE des statuts d'une société indiquant opter pour cet impôt, votre décision *SARL Distribur* retient une formulation qui pourrait ouvrir la voie à un raisonnement recourant plus largement à un faisceau d'indices : vous avez en effet relevé qu'en cochant la case prévue à cet effet dans le formulaire, une société « *manifest(e) ainsi sans ambiguïté l'exercice de (son) option* ».

Ajoutons à ces considérations que de récentes affaires n'ayant pas franchi la haie de l'admission en cassation ont mis au jour une difficulté dans la conservation des documents et dans l'administration de la preuve d'une option ancienne par la voie ouverte par votre décision *SARL Distribur*, liée à la transmission par les CFE à l'administration fiscale par un message dit « AVISIR » des seules informations contenues dans les déclarations qui leur sont remises, à l'exclusion des formulaires proprement dits, et à l'absence de conservation de formulaires papiers par ces centres (CE, 9^e CJS (na), 6 décembre 2023, *Société Vision CE* et *M. S...*, n^os 473413 et 473414).

Si votre décision *SARL Distribur* n'est donc pas sans soulever des questions, elle demeurerait néanmoins, en ce qu'elle n'admettait qu'une seule voie alternative elle-même très formaliste et cantonnée (cocher une case précise dans un formulaire CERFA précis à un moment précis), compatible avec l'exigence d'un strict formalisme de l'exercice de l'option pour l'IS.

Mais une décision ultérieure a inséré un nouveau coin dans le formalisme prévu par les textes. En effet, par une décision du 20 mars 2020, *Paradiso et Société Le Saint'E* (n°s 426850 426857, T. p. 702, RJF 6/20 n° 519, aux concl. contraires de Mme Nicolazo de Barmon), après avoir réaffirmé qu'en principe, seules sont régulières les options pour l'IS exercées selon les modalités prévues par l'article 22 de l'annexe IV au CGI ou en cochant la case prévue à cet effet dans le formulaire remis au CFE lors de la création de la société de personnes, vous avez dispensé de ces formalités les SARL décidant, au moment de la réunion de toutes leurs parts entre les mains d'un associé unique, de demeurer assujetties à l'IS, en jugeant que de telles EURL sont réputées avoir régulièrement exercé l'option offerte au 3 de l'article 206 si elles ont opté dans leurs statuts, dans le délai prévu à la deuxième phrase du deuxième alinéa de l'article 239, pour l'assujettissement à l'IS, et si elles ont, au titre du premier exercice clos après la réunion des parts dans une même main, déclaré leurs résultats sous le régime de l'IS.

Or, d'une part, si votre décision *Société Le Saint'E* énonce que les dispositions du CGI n'ont ni pour objet ni pour effet de dispenser des formalités qu'elles édictent les sociétés du 3 de l'article 206 du CGI qui opèreraient pour leur assujettissement à l'IS alors qu'elles n'y étaient pas précédemment soumises, invitant ainsi à distinguer option pour l'IS d'une EURL dès sa création et option pour l'IS d'une SARL devenue en cours d'existence une EURL par réunion de toutes ses parts en une seule main, nous confessons peiner à discerner un motif juridique vraiment convaincant à une telle distinction.

En effet, une SARL dont les parts sont réunies en une seule main se trouve de ce fait soumise de plein droit, par l'article 8 du CGI, au régime des sociétés de personnes et son maintien pour un assujettissement à l'IS ne peut donc résulter que d'une option expresse en ce sens sur le fondement de l'article 239 du même code.

D'autre part, à supposer que votre décision *Société Le Saint'E* soit fondée sur l'analyse d'une moindre utilité du formalisme de l'article 22 de l'annexe IV dans les EURL en l'absence de pluralité d'associés dont il conviendrait de recueillir l'accord, ce constat vaudrait tout autant pour les sociétés n'ayant toujours eu, depuis leur création, qu'un unique associé.

Par suite, nous n'identifions pas de raison de ne pas étendre l'assouplissement acté par votre décision *Société Le Saint'E* aux EURL qui, dès leur création, opèreraient pour l'IS dans leurs statuts et qui déposeraient ensuite des déclarations à cet impôt.

Au demeurant, les modifications apportées à l'article 22 de l'annexe IV depuis le 5 janvier 1993 quant aux conditions de signature de l'option, combinées aux élargissements successifs de votre jurisprudence, devront peut-être, un jour, vous conduire à vous réinterroger plus

largement sur la portée et l'objet du formalisme prévu par cet article. Qui ce formalisme protège-t-il encore ou qui doit-il protéger : la société contribuable, les associés, l'administration fiscale, voire tous ces acteurs réunis ?

La prudence et la réticence manifestées dans votre précédent du 15 décembre 1986 *SCI de Saint-Maur* (n° 48700, RJF 2/87 n° 146, concl. P. Martin p. 79) apparaissaient fondées notamment, à la lecture des conclusions du président Martin, sur l'idée selon laquelle l'absence de signature de l'option par tous les associés ne constitue pas une simple irrégularité mais remet en cause l'existence-même de l'option, et touche à la compétence de son auteur, auquel le dépôt de déclarations subséquentes d'IS par la société ne permet pas de pallier faute d'équivaloir à un accord exprès de l'ensemble des associés. Mais ce dernier n'est aujourd'hui plus requis en toute hypothèse, le texte renvoyant d'abord aux conditions de signature prévues par les statuts, et votre jurisprudence *SARL Distribur* fait l'impasse sur la signature des associés.

Or si le formalisme de l'article 22 de l'annexe IV, repris à l'article 350 F de l'annexe III, n'avait plus aujourd'hui pour objet que de protéger, non les associés, mais l'administration fiscale contre les options ambiguës, serait-il encore conforme à cet objet de refuser de voir, dans des déclarations continues à l'IS par une société ayant opté pour l'IS dans ses statuts conjuguées à l'absence de déclaration à l'IR des associés, l'expression d'une volonté claire d'opter pour l'impôt sur les sociétés, et de permettre à une telle société, parfois de nombreuses années plus tard et alors que le délai de reprise à l'égard des associés serait expiré, de soustraire à toute imposition ses bénéfices en arguant de la prétendue irrégularité de son option initiale ? Mais en sens inverse, à quoi les dispositions expresses du CGI sur les modalités d'exercice de l'option serviraient-elles si l'on n'en tirait plus de conséquence ?

Si une réflexion d'ensemble sera donc peut-être nécessaire dans l'avenir, le cas de la présente affaire ne nous paraît pas imposer de vous y livrer dès à présent, étant déjà largement engagé par les évolutions les plus récentes de votre jurisprudence.

En effet, vous êtes saisis aujourd'hui d'un pourvoi formé par la société Climatech Services, SARL créée le 26 mars 2013 ayant *ab initio* pour associé unique une personne physique, et dont la cour administrative d'appel de Paris (par un arrêt publié à la RJF 2/23 n° 87 en soulignant la solution inédite), a confirmé l'assujettissement à l'IS en dépit de l'absence de notification expresse d'une option pour cet impôt dans les conditions et selon les modalités prévues à l'article 22 de l'annexe IV au CGI.

La société soutient que la cour a commis une erreur de droit, insuffisamment motivé son arrêt et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que le fait, pour une SARL dont l'associé unique est une personne physique, de mentionner *ab initio* dans ses statuts son assujettissement à l'IS et de déposer de manière constante et spontanée depuis sa création les déclarations annuelles d'IS correspondantes vaut souscription régulière de l'option prévue au 3 de l'article 206 du CGI, et en jugeant qu'elle avait ainsi manifesté sans ambiguïté sa volonté d'opter pour cet impôt, et en regardant comme sans incidence la circonstance qu'en l'espèce, la case

correspondant à l'assujettissement aux BIC ait été cochée par sa gérante dans le formulaire de déclaration de création d'entreprise transmis au CFE le 19 mai 2013. Invoquant vos décisions présentées au début de ces conclusions, elle estime que votre jurisprudence est engagée dans le sens d'un strict formalisme, qu'aucune modalité d'option régulière n'est admissible au moment d'une création d'entreprise sinon les deux modalités précises reconnues par votre décision *SARL Distribur*, et que la solution *Société Le Saint'E* doit être cantonnée aux seules sociétés qui étaient auparavant soumises à l'IS.

Mais, d'une part, pour les motifs indiqués et développés auparavant, votre jurisprudence est plus subtile qu'il n'y paraît et la solution adoptée dans votre récente décision *Société Le Saint'E* mentionnée aux Tables nous paraît impliquer, quelle que soit la prudence de la rédaction que vous aviez alors adoptée, la même souplesse pour les créations *ab initio* d'EURL. Par suite, il nous semble que vous ne pourrez que continuer aujourd'hui de dérouler et tricoter la pelote casuistico-pragmatique que vous avez alors entamée à l'égard des EURL en étendant la solution *Société Le Saint'E* à ces créations et constaterez l'absence d'erreur de droit de la cour sur ce point.

D'autre part, alors que le fait de cocher la case pour l'IS dans le formulaire de création d'entreprise adressée au CFE constitue un acte de volonté dans le sens d'un changement de régime fiscal et manifeste l'exercice d'une option pour cet impôt, la cour a pu considérer en l'espèce, sans erreur de droit ni dénaturation, que le seul fait pour la gérante d'avoir, dans le formulaire de création adressé au centre, coché la case « réel simplifié » dans la partie « option fiscale » ne remettait pas en cause le constat d'une option pour l'IS de la société, dès lors qu'une SARL à associé unique personne physique, qui relève de plein droit du régime de l'article 8, ne saurait « opter » pour les BIC, que le fait de n'avoir pas, dans le formulaire de création, opté pour l'IS ne fait pas obstacle à l'exercice de l'option par d'autres voies comme en témoigne votre décision *Société Le Saint'E*, que l'option pour l'IS était clairement exprimée dans les statuts de la société et que la société avait souscrit depuis sa création des déclarations correspondant à cet impôt, la mention portée dans le formulaire par la gérante ayant ainsi paru relever d'une simple erreur ou négligence de celle-ci.

Par suite, vous écarterez les moyens soulevés par la société sur ces points.

Le dernier moyen du pourvoi est tiré de ce que la cour a insuffisamment motivé son arrêt et dénaturé les pièces du dossier en jugeant que l'administration n'avait pas, en vérifiant ses comptes sur la période d'avril à décembre 2013, contrôlé une période prescrite, au motif que lorsque l'exercice clos au cours de l'année d'imposition s'étend sur une période de plus de douze mois, le délai de prescription s'apprécie par rapport à l'année au titre de laquelle l'imposition est due. La société fait valoir qu'en l'espèce, la clôture du premier exercice avait finalement été avancée au 31 décembre 2013. Mais eu égard au contenu des statuts initialement déposés au greffe, aux écritures des parties devant la cour, au caractère contradictoire des éléments fournis sur ce point par la société et à la circonstance que la première déclaration d'IS déposée par la société mentionnait une période d'imposition du 6 juin 2013 au 31 décembre 2014, la cour n'a pas dénaturé les pièces du dossier en jugeant

implicitement que l'exercice clos en 2014 avait commencé au cours de l'année civile 2013. Au demeurant, il ressort des pièces du dossier soumis aux juges du fond qu'aucune opération réalisée en 2013 n'a finalement été prise en compte dans le bénéfice redressé et que les rehaussements mis à la charge de la société au titre de l'exercice 2014 n'ont porté que sur les opérations et produits réalisés et comptabilisés à compter du 1er janvier 2014.

Par ces motifs, nous concluons donc au rejet du pourvoi.