



Commentaire

Décision n° 2018-700 QPC du 13 avril 2018

Société Technicolor

(Report en avant des déficits des entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés en cas d'abandons de créances)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 26 janvier 2018 par le Conseil d'État (décision n° 415695 du même jour) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Technicolor portant sur le paragraphe II de l'article 17 de la loi n° 2016-1917 du 29 décembre 2016 de finances pour 2017.

Dans sa décision n° 2018-700 QPC du 13 avril 2018, le Conseil constitutionnel a déclaré ces dispositions conformes à la Constitution.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et objet des dispositions contestées

* Le report en avant est un mécanisme permettant aux sociétés, pour le calcul de l'impôt sur les sociétés (IS) dû sur leur bénéfice de l'exercice, de déduire de ce dernier les déficits subis lors des exercices précédents. Le troisième alinéa du paragraphe I de l'article 209 du code général des impôts (CGI) dispose ainsi qu'« *en cas de déficit subi pendant un exercice, ce déficit est considéré comme une charge de l'exercice suivant et déduit du bénéfice réalisé pendant ledit exercice* »¹.

Si, en l'état du droit, cette faculté de report est illimitée dans le temps, le montant du déficit imputable sur les résultats d'un exercice bénéficiaire est plafonné : le bénéfice taxable ne peut être réduit que « *dans la limite d'un montant de 1 000 000 € majoré de 50 % du montant correspondant au bénéfice imposable dudit exercice excédant ce premier montant. Si ce bénéfice n'est pas suffisant pour que la déduction puisse être intégralement opérée, l'excédent du déficit est reporté dans les mêmes conditions sur les exercices suivants. Il en est de même de la fraction de déficit non admise en déduction en application de la première phrase du présent alinéa* » (même alinéa).

¹ Ce report en avant n'est possible que si l'entreprise n'a pas opté pour le régime du report en arrière prévu à l'article 220 *quinquies* du CGI.

* Le dernier alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI permet, dans un cas particulier, de majorer ce plafond de déficit imputable et de réduire ainsi davantage l'impôt dû en utilisant plus rapidement les déficits en report. Dans sa **rédaction résultant de la loi du 29 décembre 2016** précitée (en vigueur), cet alinéa prévoit que, « *pour les sociétés auxquelles sont consentis des abandons de créances dans le cadre d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou lors d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à leur nom, la limite de 1 000 000 € mentionnée à l'avant-dernier alinéa du présent article est majorée du montant desdits abandons de créances* ».

Ainsi, si la société soumise à l'IS est une entreprise en difficultés faisant l'objet d'une des procédures prévues par le code de commerce (accord amiable préventif destiné à mettre fin aux difficultés, sauvegarde, redressement ou liquidation judiciaire) et qu'elle a, dans ce cadre, bénéficié d'abandons de créances, elle peut, pour le calcul de l'IS, majorer la limite de déficit imputable de 1 000 000 euros à hauteur du montant des abandons de créances qui lui ont été consentis au cours de l'exercice.

* Ce mécanisme de majoration de la limite de déficit imputable du montant des abandons de créances n'a cependant pas été créé par la loi du 29 décembre 2016. Lui préexistait un dispositif rédigé en des termes différents, introduit au paragraphe I de l'article 209 du CGI par l'article 24 de la **loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012** de finances pour 2013, selon lequel : « *La limite de 1 000 000 € mentionnée au troisième alinéa est majorée du montant des abandons de créances consentis à une société en application d'un accord constaté ou homologué dans les conditions prévues à l'article L. 611-8 du code de commerce ou dans le cadre d'une procédure de sauvegarde, de redressement judiciaire ou de liquidation judiciaire ouverte à son nom* »².

Le rapporteur général de la commission des finances de l'Assemblée nationale, M. Christian Eckert, auteur de l'amendement à l'origine de ces dispositions, présenté en nouvelle lecture, a écrit qu'« *Il s'agit en quelque sorte d'apporter un soutien en trésorerie aux entreprises qui, en abandonnant leurs créances, aident elles-mêmes des entreprises qui rencontrent des difficultés* »³. Lors de la séance publique du 13 décembre 2012, il déclarait dans le même sens : « *L'amendement n° 247 rectifié a pour objet d'apporter un soutien aux entreprises qui aident*

² Ces dispositions ont été validées, sans commentaire particulier, par le Conseil constitutionnel dans sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, paragr. 105 à 109.

³ Exposé sommaire de l'amendement n° 247, déposé le 12 décembre 2012.

d'autres entreprises en difficulté, en permettant d'augmenter le plafond du déficit reportable en avant du montant des abandons de créances consentis à ces entreprises en difficulté »⁴. L'avantage fiscal serait ainsi accordé non à l'entreprise bénéficiaire d'un abandon de créance, mais à l'entreprise ayant consenti un abandon de créance.

Toutefois, cette interprétation a été immédiatement contredite, au cours de la même séance du 13 décembre 2012, par M. Benoît Hamon, ministre délégué chargé de l'économie sociale et solidaire, qui a déclaré que « *L'amendement n° 247 rectifié consiste en une mesure d'assouplissement en faveur des entreprises en difficulté, des règles d'imputation de leurs déficits. Il a pour objet de permettre la majoration du bénéfice d'imputation du montant des abandons de créances réalisés à leur profit, et le Gouvernement y est favorable* ». Le Gouvernement a d'ailleurs déposé un sous-amendement n° 323, relatif à d'autres dispositions, mais dont l'exposé sommaire indique : « *L'amendement 247 rect. propose d'assouplir les règles d'imputation des déficits prévues par l'article 16 du projet de loi de finances dans le cadre d'opérations de restructuration d'entreprises en difficulté en permettant de majorer la part fixe de leur bénéfice d'imputation, du montant des abandons de créances réalisés à leur profit (...)* ». Selon cette interprétation, il s'agit donc – comme c'est le cas dans la rédaction en vigueur depuis la loi du 29 décembre 2016 – de permettre à une société en difficultés ayant bénéficié d'abandons de créances de majorer le montant de son déficit imputable à hauteur du montant de ces abandons.

Cette seconde interprétation a été confirmée dans la suite des débats parlementaires. Le rapporteur général de la commission des finances du Sénat, M. François Marc, expliquait ainsi : « *l'Assemblée nationale a adopté, à l'initiative de notre collègue Christian Eckert, rapporteur général, un amendement tendant à majorer la part fixe du montant des abandons de créance consentis à une entreprise en difficulté, qu'elle soit dans une phase de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires, afin de majorer le déficit imputable pour les entreprises en difficulté* »⁵.

Quelques semaines plus tard, l'administration fiscale a confirmé cette interprétation – selon laquelle la majoration du déficit imputable bénéficie aux entreprises auxquelles des abandons de créances ont été consentis – dans une instruction publiée au *Bulletin officiel des finances publiques* (BOFIP) du 10 avril 2013⁶.

⁴ Compte rendu de la 3^{ème} séance du 13 décembre 2012.

⁵ Rapport n° 232 (Sénat – 2012-2013) de M. François Marc, fait au nom de la commission des finances, déposé le 18 décembre 2012, p. 15.

⁶ BOI-IS-DEF-10-30-20130410, § 220.

* Lorsqu'il a réécrit en 2016 la disposition en cause, dans les termes précités, le législateur a pris le soin de préciser, au paragraphe II de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2016 (objet de la QPC), que les nouvelles dispositions avaient « un caractère interprétatif ». La nouvelle rédaction n'aurait ainsi d'autre but que de clarifier les dispositions de 2012 qui, dès l'origine, auraient réservé le bénéfice de la majoration du plafond de déficit imputable aux entreprises bénéficiaires d'abandons de créances.

L'exposé sommaire de l'amendement du député Dominique Lefebvre spécifiait ainsi : « *Afin de soutenir [l]es sociétés en difficulté, l'article 24 de la loi n° 2012-1509 du 29 décembre 2012 de finances pour 2013 a instauré une majoration du plafond d'un million d'euros à hauteur des abandons de créances obtenus. Cependant certaines entreprises s'appuient sur l'ambiguïté de la rédaction du texte pour réclamer également une augmentation du plafond pour les entreprises qui consentent les abandons. / Le présent amendement, qui a donc une portée interprétative, a pour objet de clarifier la portée de cette disposition en précisant que cette majoration ne s'applique qu'aux entreprises bénéficiant d'un abandon de créance et non pas à celles qui les consentent »⁷.*

Dans le même sens, selon la rapporteure générale de la commission des finances de l'Assemblée nationale, Mme Valérie Rabault : « *Du fait de sa rédaction actuelle, et malgré la précision sans équivoque apportée par le BOFiP, le dernier alinéa du I de l'article 209 du code précité peut conduire à ce que la majoration de la limite d'un million d'euros bénéficie non seulement aux sociétés en difficulté auxquelles des abandons de créances ont été consentis, mais également aux sociétés qui ont consenti de tels abandons de créances. / Cette rédaction ambiguë conduirait ainsi des sociétés qui ne sont pas en difficulté à bénéficier d'un avantage fiscal leur permettant de réduire de façon plus importante leur résultat imposable ». Or, « seules les sociétés en difficulté sont éligibles à ce dispositif »⁸.*

En sens inverse, cependant, le rapporteur général de la commission des finances du Sénat, M. Albéric de Montgolfier estimait : « *le choix retenu par le présent article revient clairement sur l'interprétation qui pouvait être faite de l'article [adopté en 2012] à la lumière des travaux préparatoires qui, à l'image de l'exposé de l'amendement (...), tendaient plutôt à appliquer cet assouplissement*

⁷ Exposé sommaire de l'amendement n° I-697 présenté le 14 octobre 2016 par M. Dominique Lefebvre à l'Assemblée nationale.

⁸ Rapport n° 4314 (Assemblée nationale – XIV^e législature) de Mme Valérie Rabault sur le projet de loi de finances pour 2017, fait au nom de la commission des finances en nouvelle lecture, déposé le 14 décembre 2016, p. 62.

aux entreprises qui consentent l'abandon de créance »⁹.

B. – Origine de la QPC et question posée

Après avoir renoncé à recouvrer des créances qu'elle détenait auprès de l'une de ses filiales placée en redressement judiciaire, la Société Technicolor, pour le calcul de l'IS dû sur son bénéfice de l'exercice clos en 2012, avait majoré la limite d'un million d'euros prévue au troisième alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI, à hauteur du montant des abandons de créances consentis. À l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration fiscale avait remis en cause cette majoration et rectifié en conséquence le résultat imposable de la société. Celle-ci avait formé une réclamation tendant à la décharge des impositions supplémentaires en résultant et avait, parallèlement, saisi le Conseil d'État d'une requête tendant à l'annulation pour excès de pouvoir du paragraphe n° 220 de l'instruction fiscale BOI-IS-DEF-10-30-20130410 publiée au *BOFIP* du 10 avril 2013.

À cette occasion, elle a soulevé une QPC portant sur le paragraphe II de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2016 de finances pour 2017. Ces dispositions ne définissent pas les modalités de calcul du déficit reportable en avant, mais leur confèrent un caractère interprétatif.

Par la décision précitée du 26 janvier 2018, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel en ces termes : « *Les dispositions du II de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2016 de finances pour 2017, qui confèrent un caractère interprétatif à la nouvelle rédaction du 4^{ème} alinéa du I de l'article 209 du code général des impôts, issue du I de cet article 17, sont applicables au litige par lequel la société Technicolor demande l'annulation du paragraphe n° 220 des commentaires administratifs publiés le 10 avril 2013 au Bulletin officiel des finances publiques sous la référence BOI-IS-DEF-10-30 et n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel. Le moyen tiré de ce qu'elles portent atteinte à la garantie des droits énoncé à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen, soulève une question présentant un caractère sérieux* ».

II. – L'examen de la constitutionnalité des dispositions contestées

La société requérante contestait le caractère interprétatif conféré au dernier alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI par les dispositions contestées.

⁹ Rapport n° 140 (Sénat – 2016-2017) de M. Albéric de Montgolfier sur le projet de loi de finances pour 2017, fait au nom de la commission des finances en première lecture, tome II, fascicule 1, déposé le 24 novembre 2016, p. 135.

Selon elle, cet alinéa donnait une portée rétroactive aux dispositions introduites en 2016 selon lesquelles le plafond de déficit imputable sur le bénéfice imposable à l'IS, au titre d'un report en avant, peut être majoré, pour une société ayant bénéficié d'abandons de créances, du montant de ces abandons. Or, selon la société requérante, ces dernières dispositions n'avaient pas la même portée que celles auxquelles elles se sont substituées et qui, en vigueur depuis 2012, permettaient au contraire de faire bénéficier de la majoration les sociétés ayant consenti des abandons de créances. Ainsi, en modifiant rétroactivement les modalités de calcul du déficit imputable, le législateur aurait, sans motif d'intérêt général suffisant, porté atteinte à des situations légalement acquises et aux effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations. Il en résultait, selon la société requérante, une méconnaissance de la garantie des droits protégée par l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

A. – La jurisprudence constitutionnelle sur la garantie des droits

L'article 16 de la Déclaration de 1789 dispose : « *Toute société dans laquelle la garantie des droits n'est pas assurée, ni la séparation des pouvoirs déterminée, n'a point de Constitution* ».

Depuis sa décision n° 2005-530 DC, le Conseil constitutionnel considère que les situations légalement acquises doivent être protégées de la rétroactivité des lois, sauf si elle est justifiée par un motif d'intérêt général suffisant : « *Considérant qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en particulier, il méconnaîtrait la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 s'il portait aux situations légalement acquises une atteinte qui ne soit justifiée par un motif d'intérêt général suffisant* »¹⁰.

La jurisprudence du Conseil constitutionnel a ensuite évolué dans le sens d'une protection accrue de la sécurité juridique, en faisant également porter son contrôle sur les effets qui peuvent être légitimement attendus des situations légalement acquises. Ainsi, dans sa décision n° 2013-682 DC, le Conseil a jugé « *qu'il est à tout moment loisible au législateur, statuant dans le domaine de sa compétence, de modifier des textes antérieurs ou d'abroger ceux-ci en leur substituant, le cas échéant, d'autres dispositions ; que, ce faisant, il ne saurait toutefois priver de garanties légales des exigences constitutionnelles ; qu'en*

¹⁰ Décision n° 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, cons. 45.

particulier, il ne saurait, sans motif d'intérêt général suffisant, ni porter atteinte aux situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations »¹¹.

B. – La jurisprudence sur les lois interprétatives

D'une manière générale, la loi interprétative est réputée s'incorporer depuis l'origine à la loi dont elle prétend clarifier le sens : la loi interprétative est donc, par construction, toujours rétroactive. Mais deux situations peuvent se présenter. Si la loi interprétative se borne réellement à clarifier la loi ancienne, sans en changer le sens, le fait qu'elle soit rétroactive ne pose aucune difficulté : qu'elle résulte de la loi ancienne ou de la loi nouvelle, la norme applicable n'aura pas changé de signification. Si, en revanche, la loi est faussement interprétative et aboutit en réalité à modifier le sens qu'avait la loi ancienne, la rétroactivité s'étend alors à la norme applicable, ce qui pose une question de sécurité juridique.

Peu présente dans la jurisprudence du Conseil constitutionnel, la notion de loi interprétative est plus couramment utilisée par les juridictions judiciaires et administratives.

* Selon la Cour de cassation, « *les lois interprétatives bénéficient, par définition, d'une rétroactivité maximale, puisqu'elles s'incorporent à la loi qu'elles sont destinées à interpréter, et lui empruntent donc sa date d'entrée en vigueur, quelle que soit son ancienneté, quand bien même elles seraient intervenues en cours d'instance, sans qu'il y ait lieu de se poser la question de savoir si l'ingérence du législateur était justifiée par d'impérieux motifs d'intérêt général (1^{re} Civ., 18 octobre 2005, pourvoi n° 04-14.268, Bull. 2005, I, n° 365 ; 1^{re} Civ., 4 avril 2006, pourvoi n° 04-17.491, Bull. 2006, I, n° 191) »¹².*

La Cour de cassation ne s'estime cependant pas liée par la qualification donnée par le législateur¹³ : « *une loi ne peut être considérée comme interprétative qu'autant qu'elle se borne à reconnaître, sans rien innover, un droit préexistant qu'une définition imparfaite a rendu susceptible de controverse »¹⁴.*

¹¹ Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 14.

¹² Rapport annuel 2014, *Le temps dans la jurisprudence de la Cour de cassation*, p. 314.

¹³ En particulier depuis l'arrêt d'assemblée plénière du 23 janvier 2004 n° 03-13617. Cependant, voir déjà Cass., com., 7 avril 1992, *Mme Pavie c. directeur général des impôts*, n° 89-20418.

¹⁴ Cass., Soc., 3 octobre 1957, *Bull. civ.* 1957, IV, n° 899 ; 3^e civ., 9 décembre 2008, n° 08-10061.

* Pour sa part, le Conseil d'État ne contrôle pas, en principe, le caractère interprétatif d'une disposition ainsi qualifiée par le législateur¹⁵. Pour autant, sa jurisprudence ne traite pas ces lois différemment des lois rétroactives¹⁶.

* Le Conseil constitutionnel, quant à lui, a fait référence à plusieurs reprises au caractère interprétatif d'une disposition législative – à chaque fois fiscale – qu'il a contrôlée.

Il n'en a parfois tiré aucune conséquence particulière, comme dans sa décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983¹⁷.

Dans les autres cas, il a soumis la disposition interprétative au même contrôle qu'une disposition rétroactive « habituelle », comme dans ses décisions n°s 84-184 DC du 29 décembre 1984, 89-268 DC du 29 décembre 1989 et 91-298 DC du 24 juillet 1991¹⁸. Dans ces deux dernières décisions, il a relevé qu'« *au cas présent, (...) le législateur, en précisant avec effet rétroactif la portée de certaines dispositions de la loi fiscale, a entendu éviter que ne se développent des contestations dont l'aboutissement aurait pu entraîner pour l'État des conséquences dommageables* », avant de vérifier qu'il n'était porté atteinte ni aux droits nés au profit de contribuables en vertu de décisions de justice passées en force de chose jugée, ni au principe de non-rétroactivité des textes à caractère répressif¹⁹.

De la même manière, si dans sa décision n° 2016-604 QPC du 17 janvier 2017²⁰, le Conseil constitutionnel a mentionné le caractère interprétatif des dispositions qu'il contrôlait, il n'y a attaché aucune conséquence particulière dès lors que ces dispositions avaient, par leur rédaction même, une portée rétroactive, sans donc que le Conseil ait à se prononcer sur les dispositions (dont il n'était au demeurant pas saisi) leur conférant un caractère interprétatif :

« Les dispositions contestées sont issues du paragraphe II de l'article 31 de la loi du 28 décembre 2011. Selon ces dispositions, auxquelles le paragraphe III de cet article 31 confère un "caractère interprétatif", la réforme du régime du

¹⁵ CE, 28 novembre 1986, *SARL Delattre et Compagnie*, n° 15196 ; CE, avis, 7 juillet 1989, *Cofiroute*, n° 106284.

¹⁶ Voir en ce sens les conclusions de Jacques Arrighi de Casanova sur CE, Ass., 27 octobre 1995, *Mattio*, n° 150703.

¹⁷ Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984*, cons. 39.

¹⁸ Décisions n°s 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 30 à 32 ; 89-268 DC du 29 décembre 1989, *Loi de finances pour 1990*, cons. 75 à 81 ; 91-298 DC du 24 juillet 1991, *Loi portant diverses dispositions d'ordre économique et financier*, cons. 19 à 25.

¹⁹ Respectivement : cons. 81 et 24.

²⁰ Décision n° 2016-604 QPC du 17 janvier 2017, *Société Alinéa (Application dans le temps de la réforme du régime du report en arrière des déficits pour les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés)*, paragr. 8 à 10.

report en arrière des déficits s'applique non seulement aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi du 19 septembre 2011, mais aussi aux déficits qui restaient à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter de cette même date.

« Ce faisant, les dispositions contestées ont remis en cause les options exercées postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 19 septembre 2011 pour le report en arrière des déficits reportables à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter de cette entrée en vigueur.

« Or, en application de l'article 220 quinquies du code général des impôts, l'exercice de l'option pour le report en arrière "fait naître au profit de l'entreprise une créance" sur l'État. Ainsi, dans la mesure où elles remettent en cause des créances dont le fait générateur était intervenu avant leur entrée en vigueur, les dispositions contestées portent atteinte à des situations légalement acquises. Dès lors que cette atteinte n'est pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant, ces dispositions méconnaissent la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789 ».

C. – L'application à l'espèce

* À la différence des affaires rappelées ci-avant, le Conseil constitutionnel était amené en l'espèce à se prononcer, non pas sur des dispositions fiscales de fond susceptibles, par leur rétroactivité, de méconnaître les exigences constitutionnelles, mais sur les seules dispositions donnant une portée interprétative à des dispositions de fond²¹.

Les dispositions contestées du paragraphe II de l'article 17 de la loi du 29 décembre 2016 confèrent une portée interprétative, donc rétroactive, au paragraphe I du même article, qui modifie le dernier alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI. Cette rétroactivité n'est susceptible de poser une difficulté au regard de la garantie des droits que si les dispositions de ce paragraphe I n'ont pas le même sens que les dispositions adoptées en 2012, auxquelles elles se sont substituées. Tout l'enjeu de la QPC résidait ainsi dans la signification des dispositions de 2012. Si elles avaient dès l'origine le même sens que celles de 2016, la rétroactivité de ces dernières ne porte aucune atteinte aux exigences

²¹ Alors que jusqu'à présent, comme l'a relevé un observateur, le Conseil constitutionnel « ne prend (...) pas position sur la déclaration législative d'interprétativité dont sont assorties certaines lois fiscales (...). Une telle analyse ne serait d'ailleurs utile que si les lois fiscales interprétatives suivaient un régime différent des lois fiscales rétroactives. Or le Conseil ne procède pas à une telle distinction pour limiter la portée de la rétroactivité législative » (Thierry Bonneau, « Les principes reconnus par le Conseil constitutionnel », in *La Cour de cassation et la Constitution de la République*, actes du colloque des 9 et 10 décembre 1994, Presses universitaires d'Aix-Marseille, 1995, p. 135-136).

constitutionnelles résultant de la garantie des droits. Si, en revanche, les dispositions de 2016 ont changé le sens de la norme auparavant applicable, les dispositions contestées qui leur confèrent un caractère rétroactif devraient alors être contrôlées au regard de ces exigences, qui subordonnent l'atteinte à une situation légalement acquise à l'existence d'un motif d'intérêt général suffisant.

Cette question du sens des dispositions adoptées en 2012 – s'appliquaient-elles aux sociétés ayant consenti des abandons de créances ou à celles en ayant bénéficié ? – n'était pas tranchée dans les motifs de la décision de renvoi du Conseil d'État, qui se limitait à reproduire les dispositions en cause (point 2), à rappeler que les dispositions contestées « *confèrent un caractère interprétatif* » au quatrième alinéa du paragraphe I de l'article 209 du CGI et à conclure au caractère sérieux de la question (point 3). La reconnaissance de ce caractère sérieux, justifiant le renvoi au Conseil constitutionnel, ne permettait pas non plus, à elle seule, de conclure à une interprétation implicite du Conseil d'État des dispositions législatives adoptées en 2012 : ce caractère sérieux pouvait également découler d'une incertitude sur le sens de ces dispositions, que n'avait pas levée le juge du filtre.

Il revenait donc au Conseil constitutionnel de procéder lui-même à cette interprétation des dispositions de 2012.

* Dans la décision commentée, se fondant notamment sur les travaux préparatoires rappelés *supra*, le Conseil constitutionnel a jugé que les dispositions insérées dans le CGI en 2012 s'appliquaient aux sociétés bénéficiaires d'abandons de créances : « *en complétant le paragraphe I de l'article 209 du code général des impôts par la loi du 29 décembre 2012, le législateur a, ainsi qu'il résulte des travaux préparatoires, entendu donner aux sociétés auxquelles ont été consentis des abandons de créances dans le cadre d'une procédure de conciliation, de sauvegarde, de redressement ou de liquidation judiciaires la possibilité de majorer la limite de déficit déductible du bénéfice d'un exercice, à hauteur du montant des abandons de créances qui leur ont été consentis au cours de cet exercice. Il a ainsi entendu soutenir les entreprises en difficultés* » (paragr. 7).

Les dispositions contestées ont donc conféré un caractère réellement interprétatif au paragraphe I de l'article 17 de la loi de 2016, qui s'est ainsi borné à dire autrement ce que le législateur avait dit dès 2012. Le Conseil a, dès lors, déclaré conformes à la Constitution ces dispositions, qui ne portent aucune atteinte à des situations légalement acquises ni ne remettent en cause les effets qui peuvent légitimement en être attendus : « *afin de lever toute ambiguïté sur la détermination des sociétés bénéficiaires de cette majoration, la loi du 29 décembre 2016 a remplacé ces dispositions par d'autres, plus claires, ayant*

le même objet et la même portée. Dès lors, compte tenu de leur caractère interprétatif, le législateur pouvait, sans porter d'atteinte à des situations légalement acquises ni remettre en cause les effets qui peuvent légitimement être attendus de telles situations, rendre ces nouvelles dispositions rétroactivement applicables à compter des exercices clos à partir du 31 décembre 2012. Le grief tiré de la méconnaissance de la garantie des droits résultant de l'article 16 de la Déclaration de 1789 doit donc être écarté » (paragr. 8).