



Commentaire

Décision n° 2016-604 QPC du 17 janvier 2017

Société Alinéa

(Application dans le temps des nouvelles règles de report en arrière des déficits issues de la loi du 19 septembre 2011)

Le Conseil constitutionnel a été saisi le 17 octobre 2016 par le Conseil d'État (décision n° 401696 du 13 octobre 2016) d'une question prioritaire de constitutionnalité (QPC) posée par la société Alinéa portant sur le paragraphe IV de l'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, dans sa rédaction résultant de la loi n° 2011-1978 du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011.

Dans sa décision n° 2016-604 QPC du 17 janvier 2017, le Conseil constitutionnel a déclaré contraire à la Constitution la référence « , II » figurant au paragraphe IV de l'article 2 de la loi n° 2011-1117 du 19 septembre 2011 de finances rectificative pour 2011, dans sa rédaction résultant de la loi du 28 décembre 2011.

I. – Les dispositions contestées

A. – Historique et évolution des dispositions contestées

1. – Le report en arrière des déficits dans le cadre de l'impôt sur les sociétés

Les entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés (IS) qui subissent un déficit peuvent :

– le reporter en avant, en application du paragraphe I de l'article 209 du code général des impôts (CGI), qui prévoit l'imputation, de droit, du déficit subi au titre d'un exercice sur les bénéfices constatés au titre des exercices suivants ;;

– le reporter en arrière, selon le mécanisme du « *carry-back* », en application de l'article 220 *quinquies* du même code, qui permet, sur option, l'imputation du déficit subi au titre d'un exercice sur les bénéfices constatés au titre des exercices antérieurs.

Contrairement à ce que sa dénomination pourrait suggérer, le report en arrière des déficits n'entraîne pas de modification des résultats des exercices clos avant

l'exercice déficitaire : « *l'application ex post du déficit reporté en arrière (...) ne modifie pas les bases de l'imposition primitive de l'exercice d'imputation (...). Elle fait, certes, naître une créance au bénéfice du contribuable, mais celle-ci ne résulte pas de ce que l'imposition primitive aurait été établie à un niveau excessif : elle est seulement la conséquence d'un dispositif d'étalement, mis en œuvre sur option du contribuable, nécessairement après la clôture de l'exercice d'imputation* »¹.

Le report en arrière des déficits a pour effet de faire naître une créance sur le Trésor. Cette créance peut être utilisée comme un moyen de paiement de l'IS dû au titre des exercices bénéficiaires clos au cours des cinq années suivant celle de l'exercice déficitaire. Au terme de ce délai, la société peut demander le remboursement de la fraction de la créance non utilisée. La créance peut aussi être cédée, sous certaines conditions², permettant ainsi à l'entreprise de se procurer de la trésorerie.

2. – La réforme du régime du report en arrière des déficits par la loi du 19 septembre 2011

Introduit à l'initiative du Gouvernement par voie de lettre rectificative, le paragraphe II de l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011 précitée (deuxième loi de finances rectificative pour 2011) a triplement modifié le régime du report en arrière des déficits, défini à l'article 220 *quinquies* du CGI.

* En premier lieu, le déficit d'un exercice ne peut plus être imputé que sur le bénéfice de l'exercice précédent³ : le déficit de l'exercice 2016 ne peut ainsi être imputé que sur le bénéfice de l'exercice 2015.

Auparavant, ce déficit pouvait être imputé sur les bénéfices des trois exercices précédents, en commençant par le plus ancien⁴ : le déficit de l'exercice 2010 pouvait être imputé sur le bénéfice de l'exercice 2007, puis sur celui de 2008, puis sur celui de 2009.

¹ Emmanuelle Cortot-Boucher, conclusions sur CE, 22 juin 2016, n° 391748, *Société Crusta C*, RJF 10/16 n° 855.

² Selon le dernier alinéa du paragraphe I de l'article 220 *quinquies* du CGI, la « *créance est inaliénable et incessible, sauf dans les conditions prévues par les articles L. 313-23 à L. 313-35 du code monétaire et financier, ou dans des conditions fixées par décret* ».

³ Le déficit constaté au titre d'un exercice peut être considéré « *comme une charge déductible du bénéfice de l'exercice précédent* » (premier alinéa du paragraphe I de l'article 220 *quinquies* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 19 septembre 2011).

⁴ Le déficit constaté au titre d'un exercice peut être considéré « *comme une charge déductible du bénéfice de l'antépénultième exercice et, le cas échéant, de celui de l'avant-dernier exercice puis de celui de l'exercice précédent* » (premier alinéa du paragraphe I de l'article 220 *quinquies* du CGI, dans sa rédaction antérieure à la loi du 19 septembre 2011).

* En deuxième lieu, le montant du déficit reportable en arrière, jusqu'alors non limité, est désormais plafonné à un million d'euros⁵ – le reliquat non reportable en arrière demeurant reportable en avant.

Ainsi, une entreprise ayant subi un déficit de 1,2 million d'euros en 2016 après avoir connu un bénéfice de 1,5 million d'euros en 2015 peut imputer un déficit d'un montant d'un million d'euros sur le bénéfice 2015. Le reliquat de 200 000 euros peut être reporté en avant.

* En dernier lieu, l'option pour le report en arrière doit être exercée « *au titre de l'exercice au cours duquel le déficit est constaté et dans les mêmes délais que ceux prévus pour le dépôt de la déclaration de résultats de cet exercice* »⁶ – soit dans les trois mois suivant la clôture de l'exercice ou, lorsque cette clôture intervient le 31 décembre, jusqu'au deuxième jour ouvré suivant le 1^{er} mai de l'année suivante⁷.

Auparavant, dans le silence de la loi sur ce point, la jurisprudence du Conseil d'État admettait que l'option porte non seulement sur le déficit né au cours de l'exercice à l'issue duquel l'option était exercée, mais aussi sur l'ensemble des déficits des exercices antérieurs encore reportables à cette date⁸. En outre, l'exercice de l'option étant assimilé à une réclamation contentieuse, au sens de l'article L. 190 du livre des procédures fiscales (LPF), la demande pouvait être formée, conformément à l'article R. 196-1 du même livre, jusqu'au 31 décembre de la deuxième année suivant le constat du déficit⁹. Ce délai pouvait être rouvert lorsque, postérieurement à l'exercice déficitaire, l'administration fiscale rehaussait les résultats des exercices antérieurs, en accroissant ou en faisant apparaître un bénéfice : la société pouvait alors présenter une réclamation dans les deux ans suivant la mise en recouvrement des cotisations supplémentaires d'IS, en vue d'imputer un déficit sur les bénéfices rectifiés¹⁰.

La loi du 19 septembre 2011 ne comportait aucune disposition relative aux conditions d'application dans le temps des trois modifications évoquées ci-avant, qui ne portent ni sur l'assiette, ni sur la liquidation, ni sur le recouvrement de l'impôt.

⁵ Troisième alinéa du paragraphe I de l'article 220 *quinquies* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 19 septembre 2011.

⁶ Première phrase du premier alinéa du paragraphe II de l'article 220 *quinquies* du CGI, dans sa rédaction résultant de la loi du 19 septembre 2011.

⁷ Deuxième alinéa du 1 de l'article 223 du CGI et article 344 I-0 *bis* de l'annexe III au même code.

⁸ CE, 30 juin 1997, *SA Sectronic*, n° 178742, concl. J. Arrighi de Casanova. Dans cette affaire, la société avait opté en novembre 1989 pour le report en arrière, non seulement du déficit constaté au titre de l'exercice 1989, mais aussi pour celui du déficit constaté au titre de l'exercice 1988.

⁹ CE, 23 décembre 2011, *Société Maysam France*, n° 338773, concl. E. Geffray.

¹⁰ CE, 19 décembre 2007, *SA Vérimedia*, n° 285588, concl. C. Landais.

3. – Les dispositions de la loi du 28 décembre 2011 relatives à l’application dans le temps de la réforme du régime du report en arrière des déficits

À la suite de l’adoption par le Sénat d’un amendement de M. Francis Delattre, le paragraphe II de l’article 31 de la loi du 28 décembre 2011 (quatrième loi de finances rectificative pour 2011) a ajouté un paragraphe IV à l’article 2 de la loi du 19 septembre 2011, ainsi rédigé :

« IV.– Les I, II et III s’appliquent aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter de la date d’entrée en vigueur de la présente loi [i.e. : celle du 19 septembre 2011] ainsi qu’aux déficits restant à reporter à la clôture de l’exercice précédant le premier exercice clos à compter de cette même date ».

Le paragraphe II de l’article 31 de la loi du 28 décembre 2011 avait donc pour objet de préciser les modalités d’application dans le temps de la réforme du régime du report en arrière des déficits résultant du paragraphe II de l’article 2 de la loi du 19 septembre 2011, qui a apporté les trois modifications précitées à l’article 220 *quinquies* du CGI.

Le régime juridique issu de la loi du 19 septembre 2011 s’applique ainsi :

– au « flux » des déficits à naître lors des exercices clos à compter de l’entrée en vigueur de cette loi, soit le 21 septembre 2011, lendemain de sa publication ;

– et au « stock » des déficits des exercices clos avant le 21 septembre 2011 qui étaient encore susceptibles d’être reportés¹¹ à la clôture de l’exercice précédant le premier exercice clos à compter de la même date.

Selon le paragraphe III de l’article 31 de la loi du 28 décembre 2011, ces nouvelles dispositions *« ont un caractère interprétatif »*. Dans les travaux parlementaires, elles ont été présentées comme conformes *« à la volonté initiale du législateur »*¹² et comme se bornant à *« préciser expressément »*¹³ ce qui aurait implicitement résulté de la loi du 19 septembre 2011, permettant ainsi de *« lever toute ambiguïté »*¹⁴ à cet égard.

¹¹ Et qui n’avaient donc pas encore fait l’objet de l’option ouverte à l’article 220 *quinquies* du CGI.

¹² Selon l’objet de l’amendement de M. Francis Delattre (n° 96 rect.).

¹³ M. Pierre Lellouche, secrétaire d’État chargé du commerce extérieur, Sénat, séance du 14 décembre 2011.

¹⁴ M. Gilles Carrez, Assemblée nationale, rapport n° 4104 déposé le 19 décembre 2011, p. 32.

B. – Origine de la QPC et question posée

Par une réclamation formée le 27 octobre 2011, la société Alinéa a entendu opter pour le report en arrière d'un déficit subi au titre de l'exercice clos en 2010 sur le bénéfice réalisé au titre de l'exercice clos en 2007.

L'administration a rejeté sa demande le 10 avril 2012, au motif notamment que l'exercice de cette option était tardif, compte tenu des dispositions de l'article 220 *quinquies* dans sa rédaction résultant de la loi du 19 septembre 2011. La société Alinéa a contesté ce refus devant le tribunal administratif de Montreuil, qui a rejeté sa requête le 27 janvier 2014.

La société a fait appel de cette décision devant la cour administrative d'appel (CAA) de Versailles et, à cette occasion, a soulevé une QPC contre « *les dispositions de l'article 2 de la loi n° 2011-1117 de finances rectificative pour 2011 du 19 septembre 2011 ou du II de l'article 31 de la loi n° 2011-1978 de finances rectificative pour 2011 en date du 28 décembre 2011* ». Elle estime que ces dispositions, à caractère rétroactif, portent une atteinte à une situation légalement acquise et qu'elles sont donc contraires à la garantie des droits prévue à l'article 16 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789.

Par une ordonnance du 19 juillet 2016, la CAA de Versailles a transmis au Conseil d'État les seules dispositions du paragraphe II de l'article 31 de la loi du 28 décembre 2011.

Par la décision du 13 octobre 2016 précitée, le Conseil d'État a renvoyé cette QPC au Conseil constitutionnel, pour les motifs suivants : « *les dispositions du II de l'article 31 de la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011, qui ont un caractère interprétatif en vertu de son III, prévoient que les dispositions de l'article 220 quinquies issues de l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011 s'appliquent aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter du 21 septembre 2011, ainsi qu'aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter de cette même date. Elles sont applicables au litige dont est saisie la cour administrative d'appel de Versailles et n'ont pas déjà été déclarées conformes à la Constitution par le Conseil constitutionnel. Le moyen tiré de ce qu'elles portent atteinte au principe de 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

A. – La délimitation des dispositions contestées

* Le Conseil d'État avait renvoyé au Conseil constitutionnel « *les dispositions du II de l'article 31 de la loi du 28 décembre 2011 de finances rectificative pour 2011* », lesquelles avaient pour seul effet de compléter d'un paragraphe IV l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011 précitée : c'est donc sur ce paragraphe IV, dans sa rédaction issue de la loi du 28 décembre 2011, que le Conseil constitutionnel était appelé à se prononcer.

* Ce paragraphe IV (« *Les I, II et III s'appliquent aux déficits constatés au titre des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente loi ainsi qu'aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter de cette même date* ») précise les conditions d'application dans le temps de la réforme du report des déficits résultant de l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011 :

– les paragraphes I et III (modifiant respectivement les articles 209 et 223 I du CGI) de l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011 sont relatifs au régime du report en avant des déficits ;

– le paragraphe II du même article 2 est relatif au régime du report en arrière des déficits.

Seule l'application dans le temps de la réforme du régime du report en arrière était contestée par la société requérante. Dans sa décision n° 2016-604 QPC du 17 janvier 2017, le Conseil constitutionnel a donc restreint le champ de la QPC à la référence « *, II* » figurant au paragraphe IV de l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011, dans sa rédaction issue de la loi du 28 décembre 2011 (paragr. 3).

B. – Les griefs

La société requérante formulait deux griefs.

D'une part, elle soutenait que les dispositions contestées portaient atteinte à la situation légalement acquise que constitue le droit au report en arrière des déficits, en ce que ces dispositions s'appliquaient au « stock » des déficits des exercices clos avant le 21 septembre 2011. Cette atteinte n'étant justifiée par aucun motif d'intérêt général suffisant, mais par un simple objectif de rendement budgétaire, il en résultait, selon la société requérante, une méconnaissance de la garantie des droits mentionnée à l'article 16 de la Déclaration de 1789.

La société requérante proposait au Conseil constitutionnel deux faits générateurs susceptibles de faire naître le droit au report des déficits :

– à titre principal, il s’agirait de la date de clôture de chaque exercice déficitaire. À suivre ce raisonnement, l’inconstitutionnalité aurait donc été la même si les dispositions relatives à l’application de la réforme au « stock » de déficits passés avaient figuré dès l’origine dans la loi du 19 septembre 2011 ;

– à titre subsidiaire, il s’agirait de l’exercice de l’option pour le report en arrière, prévue à l’article 220 *quinquies* du CGI. La société requérante faisait valoir, dans ce cas, que les dispositions contestées étaient inconstitutionnelles en ce qu’elles privaient les entreprises de leur droit au report de déficits pour les options exercées postérieurement à l’entrée en vigueur de la loi du 19 septembre 2011 et avant l’entrée en vigueur de la loi du 28 décembre 2011. L’inconstitutionnalité ne résiderait alors que dans cette dernière loi et ne concernerait que le « stock » de déficits ayant donné lieu, entre les deux lois, à l’exercice de l’option pour le report en arrière.

D’autre part, la société requérante invoquait une méconnaissance du droit à un recours juridictionnel effectif. Le législateur aurait privé les entreprises de la possibilité d’opter pour le report en arrière de déficits nés avant la loi du 19 septembre 2011, alors même que la jurisprudence administrative – notamment la décision *Société Maysam France* précitée – assimile l’exercice de l’option à une réclamation contentieuse, dont le délai d’exercice commence à courir à compter de la clôture de l’exercice déficitaire.

L’Association française des entreprises privées (AFEP) avaient présenté des observations en intervention, dans lesquelles elle soutenait, comme la société requérante, que les dispositions contestées étaient contraires à la garantie des droits résultant de l’article 16 de la Déclaration de 1789.

En défense, le Premier ministre faisait valoir que les nouvelles règles régissant le report en arrière des déficits étaient applicables au stock des déficits passés dès l’entrée en vigueur de la loi du 19 septembre 2011, pour autant que ceux-ci n’aient pas déjà fait l’objet de l’option ouverte à l’article 220 *quinquies* du CGI. Dès lors que la créance sur le Trésor ne naît que lors de l’exercice de l’option, cette loi n’aurait remis en cause aucune situation légalement acquise. La loi du 28 décembre 2011, quant à elle, n’aurait rien apporté d’autre qu’une simple explicitation de la portée de la loi du 19 septembre 2011 : les dispositions contestées n’auraient donc nullement élargi le champ d’application temporel du nouveau régime du report en arrière des déficits, n’affectant ainsi aucune situation légalement acquise.

C. – L'examen des griefs

1. – La jurisprudence sur les lois interprétatives rétroactives

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

Comme le rappellent les rapports « Gibert »¹⁵ et « Fouquet »¹⁶, les lois interprétatives sont rétroactives.

* 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)* »¹⁷.

La Cour de cassation ne s'estime cependant pas liée par la qualification donnée par le législateur¹⁸ : « *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* »¹⁹.

* Pour sa part, le Conseil d'État ne contrôle pas, en principe, le caractère interprétatif d'une disposition ainsi qualifiée par le législateur²⁰. Pour autant, sa jurisprudence ne traite pas ces lois différemment des lois rétroactives²¹.

* 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.

¹⁵ Bruno Gibert, *Améliorer la sécurité du droit fiscal pour renforcer l'attractivité du territoire*, rapport au ministre de l'économie, des finances et de l'industrie, septembre 2004.

¹⁶ Olivier Fouquet, *Améliorer la sécurité juridique des relations entre l'administration fiscale et les contribuables : une nouvelle approche*, rapport au ministre du budget, des comptes publics et de la fonction publique, juin 2008.

¹⁷ Rapport annuel 2014, *Le temps dans la jurisprudence de la Cour de cassation*, p. 314.

¹⁸ 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.

¹⁹ Cass., soc., 3 octobre 1957, *Bull. civ.* 1957, IV, n° 899 ; 3^e civ., 9 décembre 2008, n° 08-10061.

²⁰ CE, 28 novembre 1986, *SARL Delattre et Compagnie*, n° 15196 ; CE, avis, 7 juillet 1989, *Cofiroute*, n° 106284.

²¹ Voir en ce sens les conclusions de Jacques Arrighi de Casanova sur CE, Ass., 27 octobre 1995, *Mattio*, n° 150703.

Il n'en a parfois tiré aucune conséquence particulière, comme dans sa décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983²².

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 et 84-186 DC du 29 décembre 1984, 89-268 DC du 29 décembre 1989 et 91-298 DC du 24 juillet 1991²³. 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 répressif²⁴.

En somme, le Conseil constitutionnel ne réserve aucun sort particulier aux lois interprétatives. Comme l'a relevé un observateur, « *il ne prend en particulier 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* »²⁵.

En conséquence, comme toute loi rétroactive intervenant hors du champ répressif, les dispositions interprétatives sont soumises à la jurisprudence habituelle du Conseil constitutionnel, selon laquelle « *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 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* »²⁶.

²² Décision n° 83-164 DC du 29 décembre 1983, *Loi de finances pour 1984*, cons. 39.

²³ Décisions n°s 84-184 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances pour 1985*, cons. 30 à 32 ; 84-186 DC du 29 décembre 1984, *Loi de finances rectificative pour 1984*, cons. 2 à 4 ; 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.

²⁴ Respectivement : cons. 81 et 24.

²⁵ 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.

²⁶ Décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2014*, cons. 14. Voir également, par exemple, la décision n° 2014-386 QPC du 28 mars 2014, *Collectivité de Saint-Barthélemy (Dotation globale de compensation)*, cons. 15.

2. – L’application à l’espèce

a. – Les effets dans le temps de la loi du 19 septembre 2011

Avant de se prononcer sur la constitutionnalité des dispositions contestées, issues de la loi du 28 décembre 2011, le Conseil constitutionnel devait déterminer si la loi du 19 septembre 2011 s’appliquait ou non au « stock » des déficits passés, nés lors d’exercices clos avant l’entrée en vigueur de cette dernière loi.

La loi du 19 septembre 2011 était muette sur ce point, alors que, lorsqu’elles visaient à avoir un effet rétroactif, les précédentes modifications de l’article 220 *quinquies* du CGI précisaient explicitement les conditions de leur entrée en vigueur²⁷. Il en était allé de même lors de la réforme du report en avant par la loi de finances pour 2004²⁸.

En outre, le fait de modifier le délai dans lequel l’entreprise peut exercer son option pour le retour en arrière (qui doit désormais intervenir au moment de la déclaration de résultats de l’exercice déficitaire) devait être interprété comme signifiant que le nouveau dispositif n’avait vocation à s’appliquer qu’aux déficits issus d’exercices clos postérieurement à l’entrée en vigueur de la loi du 19 septembre 2011. Or, la modification d’un autre avantage fiscal – report en avant, crédit d’impôt, *etc.* – ne prendrait effet, dans le silence de la loi, que lors du prochain fait générateur de l’imposition concernée²⁹.

Cette portée limitée aux seuls déficits constatés à l’avenir ressortait également des travaux parlementaires relatifs à la réforme du report en arrière :

– selon le rapporteur général de la commission des finances de l’Assemblée nationale, les nouvelles règles « *seront applicables aux exercices clos à compter de l’entrée en vigueur de la présente loi* »³⁰. « *En l’absence de disposition spécifique, le présent article [futur article 2] s’appliquera à compter de l’entrée en vigueur de la présente loi et donc pour le calcul du résultat imposable des exercices clos à compter de cette date, y compris les exercices clos à la fin de*

²⁷ Article 29 de la loi n° 2006-396 du 31 mars 2006 pour l’égalité des chances : « *F.– Les dispositions des A à E sont applicables pour la détermination des résultats des exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2006* ». Article 4 de la loi n° 2009-594 du 27 mai 2009 pour le développement économique des outre-mer : « *XIII.– Le présent article s’applique aux exercices clos à compter du 31 décembre 2008. Il cesse de s’appliquer aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 2018* ».

²⁸ Dernière phrase du II de l’article 89 de la loi n° 2003-1311 du 30 décembre 2003 de finances pour 2004 : « *Le droit au report illimité des déficits prévu au 1^o du C du I s’applique également aux déficits restant à reporter à la clôture de l’exercice précédant le premier exercice ouvert à compter du 1^{er} janvier 2004* ».

²⁹ Le cas échéant avec l’effet de « petite rétroactivité » fiscale déjà évoqué.

³⁰ M. Gilles Carrez, rapport n° 3718 déposé le 31 août 2011, p. 111.

l'année 2011 »³¹ ;

– dans le même sens, selon le rapporteur général de la commission des finances du Sénat, « *en l'absence de dispositions spécifiques, ces mesures sont applicables aux déficits constatés lors des exercices en cours, donc clos jusqu'au lendemain de la date de promulgation de la loi* »³².

Telle était également l'analyse du rapporteur public du Conseil d'État dans ses conclusions sur la décision de renvoi de la QPC, pour qui « *c'est uniquement par l'effet d'une disposition postérieure mais rétroactive car interprétative que [l]es options [relatives à des exercices déficitaires clos avant le 21 septembre 2011] sont atteintes par les dispositions nouvelles, qu'il s'agisse du délai d'exercice de l'option ou de son régime de fond* »³³. Si la décision de renvoi elle-même ne prenait pas expressément parti sur cette question, le caractère sérieux de la QPC résultait implicitement de ce que, selon le Conseil d'État, c'est bien la loi du 28 décembre 2011 qui avait rendu la loi du 19 septembre 2011 applicable au stock des déficits passés.

Dans sa décision n° 2016-604 QPC, le Conseil constitutionnel a donc jugé : « *En l'espèce, il résulte de l'absence de disposition expresse contraire que ce paragraphe II [de la loi du 19 septembre 2011] ne disposait que pour l'avenir. La réforme du régime du report en arrière des déficits prévue par ce paragraphe s'appliquait donc aux seuls déficits constatés au titre des exercices clos à compter de la date d'entrée en vigueur de la loi du 19 septembre 2011* » (paragr. 7).

b. – L'inconstitutionnalité des dispositions contestées

Dès lors que la loi du 19 septembre 2011 ne produisait initialement ses effets que pour l'avenir, les dispositions contestées de la loi du 28 décembre 2011 avaient une portée rétroactive. En effet, elles rendaient applicable la loi du 19 septembre 2011 « *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* » (paragr. 8)³⁴.

* En soi, contrairement à ce que soutenaient la société requérante et l'association intervenante, le fait que des dispositions législatives puissent

³¹ *Ibid.*, p. 121.

³² M. Philippe Marini, rapport n° 787 déposé le 8 septembre 2011, p. 112.

³³ Romain Victor, concl. sur CE, 13 oct. 2016 précitée, reproduites dans *Droit fiscal* 2016, n° 42-43, comm. 560.

³⁴ Le Conseil constitutionnel a par ailleurs relevé que le paragraphe III de l'article 31 de la loi du 28 décembre conférait un « *caractère interprétatif* » aux dispositions contestées, sans – conformément à sa jurisprudence habituelle – y attacher de conséquence particulière.

s'appliquer à des déficits n'ayant pas encore donné lieu à l'exercice de l'option en faveur du report en arrière prévue à l'article 220 *quinquies* du CGI ne porte atteinte à aucun principe constitutionnel. En effet, tant que cette option, dérogatoire au régime de droit commun du report en avant n'est pas exercée, aucune situation juridique n'est légalement acquise. La créance de report en arrière n'existe pas du seul fait qu'à la clôture de l'exercice le résultat de la société est déficitaire : le fait générateur de cette créance n'intervient qu'à la date à laquelle la société exerce son option.

La jurisprudence du Conseil d'État en la matière est constante. Selon sa décision *SA Europinvest* du 12 janvier 2005, « *il résulte de l'ensemble des dispositions (...) du I de l'article 220 quinquies du code général des impôts que le "report en arrière" de déficits en faveur duquel elles permettent aux entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés d'opter, a pour effet de doter les entreprises qui exercent cette option, à compter de la date à laquelle elles l'exercent, d'une créance sur le Trésor dont le montant est déterminé en fonction de celui du bénéfice imposé d'un exercice antérieur sur lequel ces déficits sont arithmétiquement imputables, et non de remettre en cause l'impôt dû, sur ce bénéfice, au titre de l'année de clôture de l'exercice de sa réalisation, à défaut duquel aucun "excédent" d'imposition, de nature à faire naître une créance sur le Trésor, n'aurait lieu d'être constaté ; qu'ainsi, la créance sur le Trésor acquise par une entreprise en conséquence de son option pour le "report en arrière" de déficits ne procède pas de ce que celle-ci aurait, au titre de l'exercice bénéficiaire sur lequel ce report est réputé effectué, fait l'objet d'une "taxation excessive", au sens des dispositions du dernier alinéa de l'article L. 80 du livre des procédures fiscales, relatives aux compensations de droits auxquelles peuvent prétendre les contribuables soumis à un redressement* »³⁵.

De même, dans sa décision *Société Kaufman et Broad Participations* du 4 août 2006, le Conseil d'État juge que « *la créance détenue sur le Trésor ne naît qu'après que la société a exercé son option* »³⁶.

Ainsi, la loi du 19 septembre 2011 aurait très bien pu, sans méconnaître l'article 16 de la Déclaration de 1789, prévoir son application au « stock » de déficits passés n'ayant pas donné lieu à l'exercice de l'option. Un tel dispositif n'aurait porté atteinte à aucune situation légalement acquise, ni remis en cause les effets pouvant légitimement être attendus d'une telle situation. Dès lors, aucune difficulté constitutionnelle ne se serait posée si, au lieu d'être ajouté par la loi du 28 décembre 2011, le paragraphe IV de l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011 avait figuré dès l'origine à cet article.

³⁵ CE, 12 janvier 2005, *SA Europinvest*, n° 257652, concl. L. Vallée.

³⁶ CE, 4 août 2006, *Société Kaufman et Broad Participations*, n° 285201, concl. F. Seners.

* En revanche, dans la mesure où elles s'appliquaient aux options exercées postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi du 19 septembre 2011, les dispositions contestées de la loi du 28 décembre 2011 portaient atteinte à des situations légalement acquises : les créances sur le Trésor que détenaient les sociétés ayant exercé l'option sont en effet remises en cause.

Le Conseil constitutionnel a ainsi jugé : *« 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 » (paragr. 9 et 10).

Cette atteinte était donc constituée à l'égard des options exercées entre les deux lois : autrement dit, pour appliquer la réforme du report en arrière au « stock » des déficits passés en évitant toute inconstitutionnalité, la loi du 28 décembre 2011 aurait dû ne s'appliquer qu'aux déficits restant à reporter à la clôture de l'exercice précédant le premier exercice clos à compter de sa propre entrée en vigueur – et non de celle de la loi du 19 septembre 2011.

Cette atteinte n'était, en outre, pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant.

D'une part, aucun motif d'intérêt général n'a été avancé dans les travaux parlementaires de décembre 2011, puisque la modification apportée était présentée comme purement interprétative et permettant seulement de dissiper les incertitudes sur l'application de la réforme de septembre. D'autre part, à supposer que le motif implicite soit, comme dans la loi du 19 septembre 2011, un objectif de rendement budgétaire, celui-ci ne pouvait, compte tenu de la jurisprudence du Conseil constitutionnel³⁷, être regardé comme suffisant pour justifier l'atteinte aux situations légalement acquises.

Le Conseil constitutionnel a donc jugé : *« Dès lors que cette atteinte n'est pas justifiée par un motif d'intérêt général suffisant, ces dispositions méconnaissent »*

³⁷ Notamment dans ses décisions n^{os} 2012-662 DC du 29 décembre 2012, *Loi de finances pour 2013*, cons. 44, 2013-682 DC précitée, cons. 18 et 2014-435 QPC du 5 décembre 2014, *M. Jean-François V. (Contribution exceptionnelle sur les hauts revenus)*, cons. 10.

la garantie des droits proclamée par l'article 16 de la Déclaration de 1789.

« Sans qu'il soit besoin d'examiner l'autre grief, la référence " , II" figurant au paragraphe IV de l'article 2 de la loi du 19 septembre 2011 doit donc être déclarée contraire à la Constitution » (paragr. 10 et 11).

S'agissant des effets de la déclaration d'inconstitutionnalité, le Conseil constitutionnel a considéré : *« En l'espèce, aucun motif ne justifie de reporter les effets de la déclaration d'inconstitutionnalité. Celle-ci intervient donc à compter de la date de publication de la présente décision. Elle peut être invoquée dans toutes les instances introduites et non jugées définitivement à cette date »* (paragr. 13).

Cette censure aboutit à revenir au droit tel qu'issu de la loi du 19 septembre 2011 : pour les déficits constatés au titre d'exercices clos avant le 21 septembre 2011, le régime juridique du report en arrière antérieur à la loi du 19 septembre 2011 – en particulier le possible report sur les trois exercices bénéficiaires précédents, sans plafonnement – est applicable. L'effet de cette censure est cependant limité dans la mesure où, sauf exception liée à un contentieux pendant, les sociétés n'ayant pas opté pour le report en arrière pour des déficits constatés au titre d'exercices clos avant le 21 septembre 2011 ne sont plus en mesure de le faire aujourd'hui.