N° 421946
SAS Bonhom

10e et 9e chambres réunies
Séance du 22 mai 2019
Lecture du 7 juin 2019

CONCLUSIONS

Mme Anne ILJIC, rapporteure publique

La présente affaire pose la question de savoir si la remise en cause par le législateur de la déductibilité des abandons de créance à caractère financier a porté une atteinte injustifiée à des situations légalement acquises ou aux effets légitimement attendus de telles situations, au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel, et si, en l'espèce, la société requérante s'est trouvée privée d'une espérance légitime, protégée par les stipulations de l'article 1P1 de la convention EDH de bénéficier d'une telle déductibilité.

La société Bonhom a consenti le 31 mai 2012 à sa filiale à 100% située en Espagne, qui se trouvait alors dans une situation nette négative, un abandon de créance à caractère non commercial d'un montant d'un peu plus de 19 M €. En procédant de la sorte, elle pensait bénéficier de votre jurisprudence ancienne et constante, sur laquelle nous ne reviendrons pas en détail ici, qui reconnaît qu'une société mère qui vient en aide à une filiale en difficulté en lui consentant un abandon de créance à caractère financier agit dans le cadre d'une gestion commerciale normale, et qui admet que cet abandon de créance soit, sous conditions, déductible de son résultat imposable (voyez 30 avril 1980, *Ministre du budget c/ Sté X.*, n° 16253: RJF 6/80 n° 467 avec concl. B. Martin-Laprade p. 246 ; 17 décembre 1984, n° 52341 : RJF 2/85 n° 205 ; 2 juin 1986 n° 4663 : RJF 8-9/86 n° 755, concl. O. Fouquet ; 11 mars 1988, n° 46848, *Sté Ascinter Otis* : RJF 5/88 n° 565 : 1er juillet 1991, n° 61065, *SA La Bellignite* : RJF 8-9/91 n° 1066 ; 20 janvier 1992, *Socodis*, n° 67917 : RJF 3/92 n° 290, concl. J. Arrighi de Casanova ; CE, 30 décembre 2009, *Sté Haussmann Promo Ile-de-France*, n° 297274 : RJF 3/10 n° 209 avec concl. E. Glaser).

Les choses ne se sont cependant pas passées tout à fait comme elle les avait prévues, puisque par l'article 17 de la loi n° 2012-958 du 16 août 2012 de finances rectificative pour 2012, le législateur est intervenu pour exclure la déductibilité sur le fondement de l'article 39 du CGI des « *aides de toute nature consenties à une autre entreprise, à l'exception des aides à caractère non commercial* », cette mesure s'appliquant non pas aux abandons de créance consentis à compter du 4 juillet 2012, date d'annonce de la mesure en conseil des ministres, mais aux <u>exercices clos</u> à compter de cette date.

Prenant acte de ces nouvelles dispositions, la SAS Bonhom, dont l'exercice 2012 se clôturait le 31 décembre de la même année, a réintégré à son résultat imposable l'aide qu'elle avait consentie à sa filiale. Mais elle a déposé auprès de l'administration une réclamation tendant à la restitution de l'impôt sur les sociétés acquitté au titre de cet exercice à hauteur d'environ 7 M €, correspondant à l'impôt dû du fait de cette réintégration, faisant valoir que la loi du 16 août 2012 l'avait privée de manière injustifiée de l'espérance légitime protégée par l'article 1P1 de la convention EDH dont elle disposait de déduire cet abandon de créance.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Ni le tribunal administratif de Montreuil (jugement n° 1411642 du 14 avril 2016) ni la cour administrative d'appel de Versailles n'ont été sensibles à cette argumentation (arrêt n° 16VE01783 du 3 mai 2018 signalé C+ par la juridiction et publié à la RJF 11/18 n° 1199). La requérante a par ailleurs assorti sa requête d'appel d'une QPC dirigée contre les dispositions de l'article 17 de la loi du 16 août 2012, que la 1ère vice-présidente de la même cour a refusé de vous transmettre au motif qu'elle était dépourvue de caractère sérieux (ordonnance n° 16VE01783 du 20 septembre 2016). De sorte que vous êtes aujourd'hui à la fois saisis d'une contestation de ce refus de transmission et d'un pourvoi contre l'arrêt par lequel la cour a rejeté sa requête.

Commençons par l'examen de la contestation de ce refus de transmission, qui est bien recevable au regard des critères posés par votre décision *Prototech* (CE, 1er février 2011, *SARL Prototype Technique Industrie (Prototech)*, n° 342536, p. 24).

Pour répondre à l'argumentation développée par la requérante, il faut distinguer la question de la petite rétroactivité, dite aussi rétrospectivité de la loi fiscale (sur cette notion voir O. Fouquet, « *La rétroactivité des lois fiscales* » Rev. adm. 7-8/94 p. 340) de celle de la grande rétroactivité ou rétroactivité juridique de la mesure, qui, en tant qu'elle s'applique aux exercices clos entre le 4 juillet 2012 et le 17 août 2012, concerne des impositions dont le fait générateur est intervenu antérieurement à son entrée en vigueur.

Comme vous le savez, les règles applicables en matière fiscale sont celles en vigueur à la date du fait générateur de l'imposition. Ce dernier intervient, en matière d'impôt sur les sociétés, à la date de clôture de l'exercice (Assemblée, 16 mars 1956, *Garrigou*, p. 121), et en matière d'impôt sur le revenu, le dernier jour de l'année civile (Assemblée, 5 janvier 1962, *Sieur X.*, n° 46798, p.7). Ainsi les dispositions fiscales adoptées ne serait-ce que la veille de l'intervention de ce fait générateur ont-elles vocation à régir l'imposition des bénéfices et revenus réalisés avant leur entrée en vigueur, sans pour autant être juridiquement rétroactives (voyez par exemple en ce sens 27 juin 2008, *Société d'exploitation des sources Roxane*, n° 276848, RJF 11/08 n° 1241, concl. L. Olléon BDCF 11/08 n° 139).

C'est en vertu de cette rétrospectivité que la requérante a vu la déductibilité de l'abandon de créance qu'elle avait consenti à sa filiale le 31 mai 2012 remise en cause. Ayant, comme la plupart des sociétés, clôturé son exercice le 31 décembre 2012, le fait générateur de l'impôt sur les sociétés dont elle était redevable au titre de cet exercice était en effet postérieur à l'entrée en vigueur de la mesure, qui a eu lieu le 18 août 2012, lendemain de la publication de la loi, même si cette dernière saisissait des opérations qui se sont déroulées antérieurement.

Or, le Conseil constitutionnel juge de manière constante que la petite rétroactivité ne porte par elle-même aucune atteinte à des exigences constitutionnelles (n° 97-391 DC du 7 novembre 1997) et notamment pas à celles découlant de l'article 16 de la DDHC relatif à la garantie des droits.

A l'occasion de son examen de la troisième LFR pour 2012, il a ainsi écarté le grief tiré de la méconnaissance de l'article 16 de la DDHC par plusieurs dispositions devant s'appliquer aux impositions dues en 2013 sur les revenus ou bénéfices constitués en 2012, en jugeant qu'elles modifiaient des avantages fiscaux antérieurement accordés dont aucune règle constitutionnelle n'imposait en l'espèce le maintien et qu'elles n'affectaient pas de situation légalement acquise (voyez sa décision n° 2012-662 DC du 29 décembre 2012, § 107 et 108 :

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

RJF 3/13 n° 335). Il a réitéré ce raisonnement à l'occasion de la décision par laquelle il s'est prononcé sur l'article 18 de la LFR du 16 août 2012, qui a modifié les règles de déduction du bénéfice imposable de la moins-value résultant de la cession de titres de participation reçus en contrepartie d'un apport lorsque cette cession intervient moins de deux ans après l'émission des titres (n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015, § 6 : RJF 11/15 n° 941).

Il est vrai que depuis sa décision n° 2013-682 DC du 19 décembre 2013 le Conseil constitutionnel, inspiré par la jurisprudence européenne, complète son contrôle de la protection des situations légalement acquises de celui de la protection des effets légitimement attendus de telles situations, dimension que vous devez aussi prendre en compte ici. Ce nouveau filet limitant la possibilité pour le législateur de modifier ou d'abroger à tout moment des textes antérieurs lui permet de saisir des situations dans lesquelles ce dernier entend remettre en cause les promesses sur lesquelles reposaient ces derniers, sans motif d'intérêt général suffisant (Martin Collet, Droit fiscal, 6e édition, §72), et n'est à ce titre pas sans rappeler la notion conventionnelle d'espérance légitime dont nous vous entretiendrons dans un instant. Dans l'affaire de 2013, le Conseil constitutionnel avait estimé que les modalités de suppression des taux de prélèvements sociaux « historiques » applicables à certains produits de contrats d'assurance-vie exonérés d'impôt sur le revenu portait atteinte de manière injustifiée aux attentes légitimes des contribuables ayant respecté la durée de conservation de certains de ces contrats qui avait été prévue par le législateur et en contrepartie de laquelle ils devaient bénéficier de taux favorables. A l'occasion de la décision qu'il a rendue sur l'article 18 de la LFR du 16 août 2012, dans laquelle était en cause la petite rétroactivité fiscale, le CC a en revanche écarté l'idée que l'acquisition de titres de participation en contrepartie d'un apport puisse faire naître des attentes légitimes quant au traitement fiscal du produit de la cession de ces titres, quelle que soit l'intention de leur acquéreur quant à la durée de leur détention et quel que soit leur prix de cession (n° 2015-475 QPC du 17 juillet 2015, § 6 : RJF 11/15 n° 941).

En l'espèce, il nous semble que la petite rétroactivité attachée à la remise en cause par le législateur de la déductibilité des abandons de créance à caractère financier par la deuxième LFR pour 2012 n'a affecté aucune situation légalement acquise. Les sociétés qui, comme la requérante, ont consenti de tels abandons de créance au titre d'exercice clos postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi entendaient sans doute bénéficier de votre jurisprudence constante pour les déduire de leur résultat imposable, mais elles ne pouvaient ignorer l'incertitude que faisait peser sur cette perspective votre jurisprudence tout aussi constante et même plus ancienne, dont il découlait que les règles fiscales applicables à cet abandon de créance seraient celles en vigueur à la date de clôture de l'exercice.

Vous aviez par ailleurs jugé peu de temps avant que si le caractère normal de l'aide à caractère financier consentie par une société à sa filiale devait s'apprécier à la date de l'abandon de créance (11 avril 2008, *Société Guy Dauphin Environnement*, n° 297274, RJF 7/08 n° 779 concl. C. Vérot 7/08 n° 44), sa déductibilité n'était possible qu'à concurrence de l'actif net négatif de ladite filiale apprécié pour sa part à la date de clôture de l'exercice (31 juillet 2009, *Sté Haussmann Promo Ile-de-France,* RJF 3/10 n° 209 avec concl. E. Glaser) ce qui renforçait l'idée qu'aucune situation ne pouvait de toute façon être légalement acquise avant cette date. Mais il est vrai comme le souligne la société qu'avait été presque aussitôt admis, par mesure de tempérament, le maintien de la possibilité pour les sociétés de se fonder sur la situation nette comptable de la filiale à la date à laquelle l'abandon de créance avait été consenti (instruction BOI 4A-4-10 du 19 mars 2010, citée par le pourvoi).

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Enfin, n'était attachée à votre jurisprudence reconnaissant sous conditions la déductibilité des abandons de créance à caractère financier aucune forme d'engagement ou de promesse qui aurait permis de faire jouer la notion d'effets légitimement attendus de situation légalement acquises (sur cette idée d'engagement non tenu, voyez la décision n° 2013-682 du 19 décembre 2013, précitée, mais aussi, au sujet de la remise en cause du caractère libératoire d'un prélèvement, n° 2014-435 DC).

Précisons que contrairement à ce qui est soutenu, ce n'est pas au bénéfice du respect d'un quelconque devoir de loyauté que le Conseil constitutionnel a admis la constitutionnalité de l'application de l'article 18 de la LFR pour 2012 aux opérations de cession de titres de participations intervenues à compter du 19 juillet 2012. Si le Conseil a - non sans recourir à des guillemets - relevé le souci de loyauté qui avait animé le législateur en retenant de telles modalités d'application, ce n'est pas pour admettre la constitutionnalité de la petite rétroactivité mais parce qu'il était saisi d'une mesure destinée à en atténuer les effets. En l'absence de disposition prévue par la loi, cette dernière aurait conduit à appliquer la mesure nouvelle à toutes les opérations de cession intervenues au cours des exercices dont la date de clôture était postérieure à l'entrée en vigueur de la loi (n° 2015-475 QPC, précitée).

Reste la critique de la requérante en tant qu'elle conteste la <u>rétroactivité juridique</u> de la mesure pour les sociétés dont les exercices ont été clos entre le 4 juillet 2012 et le 17 août 2012, veille de l'entrée en vigueur de la loi.

Si le Conseil constitutionnel admet que le législateur puisse modifier rétroactivement une règle de droit, c'est à la condition de disposer d'un motif d'intérêt général suffisant, de ne méconnaître aucune règle ni aucun principe de valeur constitutionnelle et de respecter tant les décisions de justice ayant force de chose jugée que le principe de non-rétroactivité des peines et des sanctions (voyez par exemple 2005-530 DC du 29 décembre 2005, *Loi de finances pour 2006*, ou 2006-544 DC du 14 décembre 2006, *Loi de financement de la sécurité sociale pour 2007*).

Il admet régulièrement qu'un tel motif d'intérêt général puisse résider dans le souci de prévenir les effets d'aubaine résultant de l'adaptation des comportements des contribuables entre l'annonce d'une mesure et son entrée en vigueur (voyez par exemple n° 2012-661 DC du 29 décembre 2012, § 17 à 19 ; n° 2013-682 DC, précitée, § 15 ; n° 2013-685 DC, précitée, § 38 et 39). En revanche, un tel motif ne peut qu'exceptionnellement être d'ordre financier (voyez par exemple, s'agissant du souci de prévenir les conséquences financières d'une décision de justice censurant le mode de calcul de l'assiette d'une contribution, n° 98-404 DC du 18 décembre 1998, § 7 ; s'agissant de la suppression du caractère libératoire du prélèvement effectué en 2012 sur certains revenus, n° 2012-662 DC, précitée, point 44 ; n° 2014-435, § 10).

En l'espèce, il ressort des travaux préparatoires de l'article 17 de la LFR du 16 août 2012 qu'en prévoyant l'application de la mesure à compter du 4 juillet 2012, le législateur poursuivait un objectif de rendement, consistant à un mettre un terme à des comportements optimisants, mais entendait surtout prévenir que soient consentis massivement des abandons de créance à caractère financier entre le 4 juillet 2012 et le 17 août 2012. Ce second objectif constituait bien un motif d'intérêt général suffisant au sens de la jurisprudence du Conseil constitutionnel.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

Nous éprouvons cependant une petite gêne quant au calibrage de la disposition, qui nous semble avoir visé trop large au regard de l'objectif recherché. Pour l'atteindre sans limiter les effets de la petite rétroactivité fiscale pour les exercices clos à compter de l'entrée en vigueur du texte, il suffisait, nous semble-t-il, de prévoir que pour les exercices clos entre le 4 juillet le 17 août 2012, la mesure s'appliquerait aux abandons de créance consentis à compter de cette date du 4 juillet, date d'annonce de la mesure, sans remettre en cause les abandons de créance à caractère financier consentis au titre de l'ensemble des exercices clos à compter de cette date. Des amendements ont été présentés en ce sens en cours de discussion parlementaire mais n'ont pas adoptés, sans que les débats ne permettent d'en comprendre les raisons exactes. Il est de toute façon vrai, comme l'indique le ministre en défense, que le Conseil constitutionnel a déjà admis la constitutionnalité de dispositions conçues apparemment de manière similaire au regard de l'objectif consistant à limiter les effets d'aubaine (n° 2013-685 QPC, précitée, § 3 et 29, mais le commentaire ne porte pas sur ce point).

En tout état de cause, les dispositions du II de l'article 17 de la LFR du 16 août 2012, qui sont celles qui ont prévu l'application de la mesure prévue au I à compter des exercices clos à compter du 4 juillet 2012 ne nous paraît pas applicable au litige. Nous l'avons dit, si la société requérante a vu remise en cause la faculté de déduire l'abandon de créance qu'elle avait consenti à sa filiale le 31 mai 2012, c'est en raison de la rétrospectivité de la loi fiscale et non de la rétroactivité juridique conférée à cet article. Cette rétrospectivité impliquait l'application de la mesure à l'ensemble des exercices clos à compter de l'entrée en vigueur de la LFR du 16 août 2012. De sorte que la seule portée utile de la mention, au II de cet article, prévoyant que cette dernière s'appliquerait aux exercices clos à compter du 4 juillet 2002 était de saisir les exercices clos entre cette date et le 17 août 2012, veille de l'entrée en vigueur de la loi. Nous en déduisons que même si la clôture de l'exercice de la société Bonhom est intervenue le 31 décembre 2012, c'est-à-dire après le 4 juillet 2012, ces dispositions ne lui ont en réalité pas été appliquées.

Revenons-en à la contestation du refus de transmission de la QPC soulevée en appel par la société requérante.

La 1ère vice-présidente de la cour de Versailles l'a interprétée comme dirigée uniquement contre les dispositions du II de l'article 17 de la LFR du 16 août 2012, ce que la société ne le conteste pas en cassation. Il nous semble cependant que sa QPC, en tant qu'elle mettait en cause la petite rétroactivité de la loi fiscale, concernait en réalité également le I de cet article. Telle est la lecture que nous vous proposons d'en faire, et qui nous paraît à votre portée dans la mesure où les écritures qu'elle avait présentées au soutien de sa QPC étaient dirigées contre l'ensemble de l'article.

Compte tenu de ce que nous vous avons dit, vous pourrez écarter les moyens dirigés contre les motifs par lesquels la présidente de la cour a estimé que n'étaient pas sérieux les griefs qui concernaient l'application de la petite rétroactivité fiscale. Sont concernés ceux tirés de la méconnaissance de l'article 16 de la DDHC, mais aussi du droit de propriété et de la liberté contractuelle. En l'absence de situation légalement acquise ou d'effets légitimement attendus d'une telle situation, la société ne pouvait se prévaloir d'une atteinte à son droit de propriété, et la mesure n'a pas par ailleurs pas porté atteinte à la liberté des entreprises de consentir des abandons de créance à caractère financier.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

En ce qui concerne les griefs dirigés spécifiquement contre le II de l'article, tirés là encore de la méconnaissance de l'article 16 de la DDHC mais aussi de la méconnaissance du principe d'égalité devant la loi et devant les charges publiques du fait de la différence de traitement entre sociétés ayant consenti des abandons de créance à une même date selon que leurs exercices ont été clos avant ou après le 4 juillet 2012, il nous semble en revanche, pour les raisons que nous vous avons dites, que la 1ère vice-présidente de la cour a commis une erreur de droit en admettant l'applicabilité au litige de la disposition contestée. Vous pourrez substituer ce motif, qui justifie le dispositif de la décision attaquée, à celui tiré du défaut de caractère sérieux de la question posée (voyez, pour un cas dans lequel vous avez substitué le motif tiré du défaut de caractère réglementaire de la disposition contestée à celui tiré du défaut de caractère sérieux de la QPC, 15 février 2016, *M. C...*, n° 392083, T. pp. 914-921, concl. B. Bourgeois-Machureau ; pour la substitution du motif tiré du défaut de caractère sérieux de la question à celui tiré de l'inapplicabilité au litige de la disposition contestée 12 juillet 2017, *Mme B...*, n° 402042, T. pp. 774-778, concl. O. Henrard).

Il est grand temps d'en venir à l'examen du volet conventionnel de l'affaire, c'est-à-dire à l'examen du pourvoi en cassation. Ne sont en cause ici que les effets de la petite rétroactivité de la mesure au regard de l'article 1P1, la société faisant valoir que la cour aurait estimé à tort qu'elle ne disposait d'aucune espérance légitime de déduire l'abandon de créance à caractère financier consenti à sa filiale le 31 mai 2012.

La Cour EDH juge en effet que constituent des biens au sens de ces stipulations tant les « *biens actuels* » que les valeurs patrimoniales, y compris les créances lorsqu'elles disposent d'une « *base suffisante en droit interne* » conférant à leurs détenteurs, à défaut de certitude, une espérance légitime d'en obtenir le remboursement (voyez en ce sens CEDH, 29 novembre 1991, *Pine Valley Developments Ltd et autres c/ Irlande*, req. n° 12742/87, §51 ; CEDH, 6 octobre 2005, *Draon c/ France*, req. n° 1513/03 ; CEDH, 9 janvier 2007, *Aubert et autres c/ France*, n° 31501/03 et suivants). Seul un motif d'intérêt général permet d'y porter atteinte.

Vous avez d'abord fait des applications négatives de cette notion (dont la première par votre décision *Getecom* du 19 novembre 2008, n° 292948 : RJF 2/09 n° 186, ccl. N. Escaut), estimant que la modification pour l'avenir par le législateur de dispositions fiscales adoptées sans limitation de durée ne privait en principe les contribuables d'aucune espérance légitime (2 juin 2010, *Fondation de France*, n° 318014, RJF 8-9/10 n° 872, ccl. N. Escaut, s'agissant de la suppression de l'avoir fiscal ; 22 janvier 2013, *Fédération nationale indépendante des mutuelles*, n° 355844, T. pp. 528-601 : RJF 4/13 n° 423, ccl. N. Escaut, au sujet de la remise en cause d'une exonération de taxe spéciale sur les conventions d'assurance ; 19 juillet 2016, *M. et Mme M...*, n° 394596 RJF 11/16 n° 1048, ccl. B. Bohnert, au sujet de la modification des règles applicables à des plus-values placées en report d'imposition).

Vous en avez ensuite fait quelques applications positives, dont deux en formation de plénière fiscale. Par votre décision *Sté EPI* du 9 mai 2012 (n° 308996 : RJF 7/12 n° 786, ccl. J. Boucher p. 595, chronique X. Domino et A. Bretonneau AJDA 2012 p. 1392), vous avez estimé que le législateur avait porté une atteinte injustifiée à une espérance légitime de la société requérante en remettant en cause, par la loi de finances pour 2000, le bénéfice, au titre des années 1999 et 2000, du crédit d'impôt en faveur des entreprises créatrices d'emploi qui était prévu à l'article 220 octies du CGI. Il est intéressant de relever que ce n'est pas parce qu'étaient en cause dans cette affaire les effets de la petite rétroactivité fiscale que vous avez reconnu l'existence d'une atteinte à une espérance légitime, mais parce que cette dernière

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.

bouleversait un futur programmé. Compte tenu des caractéristiques du dispositif, qui était incitatif et avait été conçu par le législateur comme devant s'appliquer sur une période de trois ans (1998-2000) au terme de laquelle devaient être soldés les crédits et débits d'impôt résultant de son application, la société pouvait en effet légitimement s'attendre à en bénéficier sur l'ensemble de la période initialement prévue. Et si vous avez récemment admis que la suppression d'un régime fiscal adopté sans limitation de durée, en l'espèce le régime du BMC, puisse porter atteinte à une espérance légitime (Plénière fiscale, 13 octobre 2017, *Sté Vivendi*, n° 403320 : RJF 1/18 n° 131, concl. E. Crépey C 131 avec notre chronique p. 7), c'est parce que la société disposait d'un agrément en cours de validité lui permettant de bénéficier de ce régime, délivré pour une durée limitée, en contrepartie d'engagements dont elle ne pouvait, à la différence de l'administration, se délier.

On peut tirer de ces décisions l'enseignement que ce n'est pas la rétroactivité, petite ou grande, d'une mesure qui permet par elle-même de caractériser une atteinte à une espérance légitime (sur ce point voyez le commentaire fait par S. Austry de la décision *Sté EPI*, « *Petite rétroactivité fiscale et convention européenne des droits de l'Homme* », FR 28/12) mais la remise en cause d'engagements réciproques pris sur une période donnée et les conséquences irréversibles qui s'y attachent pour les personnes concernées. Cette analyse est confirmée par votre jurisprudence la plus récente (voyez, au sujet du crédit d'impôt en faveur de certaines entreprises ayant conclu un accord d'intéressement de l'article 244 quater T du CGI, 6 juin 2018, *Société Dekra France*, n° 414482, à mentionner aux T. : RJF 10/18 n° 941, concl. V. Daumas ; 13 mars 2019, *Société Ferropem*, n° 417536, à mentionner aux Tables, concl. L. Cytermann).

En l'espèce, comme nous vous l'avons dit au début de nos conclusions, la société Bonhom ne pouvait ignorer que les règles fiscales qui s'appliqueraient à elles seraient celles en vigueur à la clôture de l'exercice.

Cela ne suffisait certes pas à écarter l'existence d'une espérance légitime, mais il aurait fallu alors que les caractéristiques du dispositif dont elle entendu bénéficier soient différentes. Or, la déductibilité des abandons de créance à caractère financier reconnue par votre jurisprudence constante s'apparentait à une disposition fiscale adoptée sans limitation de durée et ne s'inscrivait pas, contrairement à ce qui est soutenu, dans le cadre d'un dispositif incitatif. L'on ne trouve nulle trace d'engagements réciproques comme dans les dispositifs en cause dans les affaires *Société EPI* ou *Société Vivendi*. La circonstance que la société n'aurait peut-être pas consenti d'abandon de créance à sa filiale le 31 mai 2012 si elle avait eu connaissance des dispositions qui allaient être adoptées par le législateur quelques semaines plus tard ne suffisait pas à faire naître chez elle une espérance légitime, car il n'y a pas d'espérance légitime à bénéficier de la stabilité des règles fiscales. La cour n'a donc pas commis d'erreur de droit en statuant comme elle l'a fait.

PCMNC au rejet de la contestation du refus de transmission de la QPC présentée par la société à l'appui de sa requête d'appel ainsi qu'au rejet de son pourvoi en cassation.

Ces conclusions ne sont pas libres de droits. Leur citation et leur exploitation commerciale éventuelles doivent respecter les règles fixées par le code de la propriété intellectuelle. Par ailleurs, toute rediffusion, commerciale ou non, est subordonnée à l'accord du rapporteur public qui en est l'auteur.