

**Déductibilité des pertes d'une entreprise Accident d'exploitation –
Acte anormal de gestion – Contrôle interne de l'entreprise – Carence manifeste**

Section des finances - Avis n° 385.088 - 24 mai 2011

Le Conseil d'Etat (section des finances), saisi par le ministre du budget, des comptes publics, de la fonction publique et de la réforme de l'Etat s'interrogeant sur les conditions d'application de la jurisprudence issue de la décision du 5 octobre 2007 Alcatel-Cit n° 291049 et de la notion de « carence manifeste » du contrôle interne dans l'hypothèse où une entreprise enregistre des pertes à la suite d'opérations conformes à son objet social mais traduisant un risque excessif qu'une meilleure organisation du contrôle interne aurait pu éviter, des questions suivantes :

- La qualification de « carence manifeste » peut-elle être retenue lorsque les opérations à l'origine des pertes de l'entreprise ont été conformes à l'objet de l'entreprise ?
- Le contrôle interne en cause s'entend-il uniquement du contrôle en matière comptable ou financière ou englobe-t-il l'ensemble des réglementations applicables à l'activité d'une entreprise (protection de l'environnement, hygiène et sécurité ...) ?
- Le constat d'une carence manifeste peut-il être établi par l'administration fiscale et suffit-il à justifier la non-déductibilité ? Quels seraient alors les éléments à apporter, les investigations à effectuer pour établir l'existence d'une carence manifeste ?
- Une décision d'un corps de contrôle est-elle de nature à établir cette carence ? En particulier, l'existence de remarques récurrentes sur la qualité du contrôle interne des établissements vérifiés doit-elle être prise en compte ? La rapidité de réaction de la structure contrôlée est-elle aussi à prendre en compte ? Quelles seraient les conséquences à tirer, sur le plan fiscal, d'une annulation pour des raisons de procédure des décisions d'une autorité de contrôle ayant constaté une carence manifeste du contrôle interne ?
- L'administration fiscale peut-elle fonder son appréciation sur l'existence de procédures pénales ou civiles diligentées à l'encontre de salariés à l'origine des pertes en raison d'une prise de risque excessive ?

Vu le code général des impôts,

Est d'avis qu'il y a lieu de répondre, sous réserve des juridictions compétentes, dans le sens des observations ci-après :

1. a) En application des dispositions de l'article 38 du code général des impôts, selon lesquelles le bénéfice net imposable est « *déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises* », est en principe déductible du résultat imposable l'ensemble des dépenses engagées pour la réalisation de l'objet social de l'entreprise.

Peuvent seulement ne pas être pris en compte les actes ou opérations qui ont été réalisés à des fins autres que celle de satisfaire les besoins, ou, de manière générale, les intérêts de l'entreprise et qui, dans ces conditions, ne peuvent pas être regardés comme relevant d'une gestion normale de celle-ci.

Par suite, sous réserve de circonstances exceptionnelles, une opération accomplie conformément à l'objet social de l'entreprise et dont le dénouement se traduirait par des pertes importantes, ne saurait, par elle-même, caractériser un acte anormal de gestion.

b) Si le Conseil d'Etat a été amené, à plusieurs reprises, à juger⁽¹⁾ que « *la carence manifeste des dirigeants dans l'organisation de l'entreprise et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle* » pouvait faire obstacle à la déductibilité de pertes survenues à raison de cette carence, cette jurisprudence est, à ce jour, limitée au cas particulier du détournement de fonds par un salarié, dans le but d'élargir le champ des hypothèses où le comportement *intuitu personae* du dirigeant permet de qualifier un tel détournement de libéralité constitutive d'un acte anormal de gestion.

c) Le critère du « *risque manifestement excessif* » auquel la jurisprudence a, en quelques occasions, eu recours, pour qualifier une opération d'acte anormal de gestion, n'a été mis en œuvre que dans le cas de décisions prises par les dirigeants d'une entreprise. Le Conseil d'Etat ne s'est ainsi pas prononcé sur des opérations risquées accomplies par des salariés dans l'exercice de leurs fonctions et rendues possibles par des carences du contrôle interne.

Si, en matière de bénéficiaires non commerciaux, le Conseil d'Etat a jugé que des défaillances de contrôle interne pouvaient fonder un refus de déduction de pertes enregistrées par le contribuable, cette jurisprudence n'a toutefois été rendue que dans des affaires de détournements de fonds par des salariés et dans le cas très particulier où le contribuable avait volontairement choisi d'assumer des pertes plutôt que le coût de la réorganisation de son cabinet⁽²⁾.

Or, la liberté de gestion reconnue aux entreprises paraît devoir s'opposer à l'extension de cette jurisprudence et à sanctionner comme relevant d'une gestion anormale, un dysfonctionnement du contrôle interne des entreprises.

Par suite, à supposer que le juge fiscal étende sa jurisprudence sur le « *risque excessif* » aux pertes enregistrées à la suite d'opérations risquées menées par un salarié, une carence du contrôle interne ne paraît pas pouvoir fonder un refus de déduction des pertes comptabilisées à la suite d'opérations menées par un salarié conformément à l'objet social de l'entreprise mais traduisant un risque excessif que ces défaillances organisationnelles n'ont pas permis d'éviter, sous la réserve de l'hypothèse où les dirigeants auraient sciemment accepté une telle prise de risque par une absence totale d'encadrement et de contrôle de l'activité du salarié.

En conséquence, sous cette réserve, les opérations faisant l'objet de la présente demande d'avis ne paraissent pas pouvoir être regardées comme relevant d'une gestion anormale mais devraient être analysées comme des accidents d'exploitation que le juge fiscal se défend de sanctionner.

2.3.4.5. Dans l'hypothèse où le juge de l'impôt serait amené à se prononcer dans une espèce mettant en cause la qualité du contrôle interne d'une entreprise, il lui appartiendra d'apprécier l'ensemble des éléments soumis, par les parties, à son examen et de procéder à leur qualification.

⁽¹⁾ CE, 5 octobre 2007, *Alcatel-Cit.*, n° 291049 RJF 12/07 n° 1381 concl. N. Escaut BDCF 12/07 n° 137 Alcatel-Cit ; CE, 6 juin 2008, n° 285629, 8è et 3è s/-s., *SA Gustave Muller* : RJF 10/08 n° 1058

⁽²⁾ CE, 27 février 1991, n° 69971, *Guet* : RJF 4/91 n° 430, concl. O. Fouquet Dr. Fisc. 5/92 c/ 145