

Acte anormal de gestion : le juge prend-il trop de risques ?.

Par **Julie Burguburu**, Maître des requêtes au Conseil d'Etat

Source Editions Francis Lefebvre RJF 2007 AVRIL

CE 30 mai 2007 n° 285575, SA Peronnet et n° 285573, SARL Peronnet et associés : ► RJF 10/07 n° 1012, concl. F. Séners ► BDCF 10/07 n° 104

CE 5 octobre 2007 n° 291049, Sté Alcatel CIT : ► RJF 12/07 n° 1381, concl. M^{me} N. Escaut ► BDCF 12/07 n° 137

I. La vie cachée du risque en matière de charges déductibles	4
II. De l'interprétation du risque en matière d'acte anormal de gestion	5
III. Un concept à utiliser avec modération.....	8

Si l'entreprise craint encore trop souvent le fisc, elle se méfie particulièrement d'un de ses instruments : l'acte anormal de gestion ⁽¹⁾. Celui-ci vient, en effet, borner la liberté de gestion de l'entreprise, affirmée par une décision du Conseil d'Etat de 1958 maintes fois citée selon laquelle « le contribuable n'est jamais tenu de tirer des affaires qu'il traite le maximum de profits que les circonstances lui auraient permis de réaliser » (CE 7 juillet 1958 n° 35977 : Dupont p. 575). En d'autres termes, l'administration ne peut reprocher aux dirigeants d'une entreprise d'être trop prudents ni trop audacieux au motif que les résultats imposables ne sont pas ceux espérés. Il en résulte un principe largement admis - à tout le moins une « habitude » solidement ancrée ⁽²⁾ - de non-immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise.

Pour autant, cette liberté s'exerce dans les limites de l'intérêt de l'entreprise. Comme le soulignait Pierre-François Racine dans ses conclusions sur la décision SA Renfort Service traitant de la charge de la preuve en la matière (CE 27 juillet 1984 n° 34588 plén. : RJF 10/84 n° 1233, concl. p. 562) et sans entrer ici dans le détail des fondements civilistes de ce principe ⁽³⁾, « une entreprise (...) a pour objet la recherche et le partage de bénéfices. Tout acte qu'elle accomplit pour réaliser cet objet est présumé effectué dans son intérêt propre. Toutefois à cet intérêt social, l'une des notions fondamentales du droit des sociétés, certains actes ou opérations peuvent apparaître contraires. Il est alors possible à ceux qui prétendent ainsi s'immiscer dans la gestion de l'entreprise de demander au juge commercial la nullité de ces actes et le cas échéant au juge pénal d'en réprimer l'auteur si l'acte anormal peut être qualifié de délit, ce qui est le cas par exemple pour l'abus de bien social. (...) Le concept d'acte anormal de gestion est le fruit de l'acclimatation ou de la transplantation en droit fiscal du concept commercial d'acte non conforme à l'intérêt social, mais avec deux différences de taille : seule l'administration peut l'invoquer et elle peut agir d'office ».

Seule l'administration peut l'invoquer puisqu'il s'agit ici de préserver les intérêts du Trésor et non de l'entreprise elle-même ou, dans le cas de délits, de l'ordre public. A l'inverse des actions civiles ou pénales qui cherchent à limiter un appauvrissement de l'entreprise en se fondant sur un acte anormal de gestion, l'administration refuse la déduction des charges résultant de cet acte qui viendrait diminuer le résultat imposable. Si elle ne pouvait recourir à ce concept, elle serait impuissante face à des variations du résultat non conforme à la réalité de l'exploitation.

Toute la difficulté réside alors dans la définition de cet acte anormal. Se fondant sur les dispositions de l'article 39, 1 du CGI selon lequel « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges », la jurisprudence en déduit que les seules dépenses déductibles sont celles qui ont été exposées - ou les manques à gagner supportés - dans l'intérêt de l'exploitation (cf. concl. D. Fabre sur CE 14 avril 1976 n° 92197 et 97260 à Dr. fisc. 42/76 c. 1479), à l'exception des charges dont la déduction est interdite par la loi elle-même (ainsi des amendes pénales ou des dépenses somptuaires). A contrario, l'acte anormal de gestion dont les charges correspondantes ne sont pas admises en déduction est l'acte accompli dans l'intérêt d'un tiers par rapport à l'entreprise ou qui n'apporte à cette entreprise qu'un intérêt minime hors de proportion avec l'avantage que le tiers peut en retirer (concl. O. Fouquet sur CE 10 juillet 1992 n° 110213 sect., Musel SBP : RJF 8-9/92 p. 673).

Alors que la jurisprudence est donc fixée sur le critère, toutefois nécessairement soumis à une part d'appréciation subjective, de l'intérêt de l'entreprise, trois décisions de l'année passée, visées en tête de cette chronique, ont suscité des réactions et des interrogations, voire des craintes sur une évolution de l'interprétation par le juge administratif de la notion d'acte anormal de gestion.

1. La première concerne une hypothèse de **détournements de fonds** par des salariés au détriment d'une société filiale d'Alcatel France. Le Conseil d'Etat juge, en l'espèce, que c'est à tort que l'administration a refusé la déduction des pertes résultant de ces détournements, comme causées par un acte anormal de gestion, dès lors qu'il résultait de l'instruction que les dirigeants de la société n'avaient pas eu effectivement connaissance des détournements, quand bien même ils avaient été rendus possibles par les conditions dans lesquelles s'était opérée la réorganisation du département au sein duquel travaillaient ces salariés, par la délégation maintenue à l'un d'eux en dépit de l'opacité de fonctionnement de ce département et par la défaillance du contrôle interne de la société à repérer les anomalies et irrégularités comptables révélatrices de ces détournements. Selon le juge, en effet, « **ces circonstances ne révèlent pas un comportement délibéré ou une carence manifeste des dirigeants de la société dans l'organisation dudit département ou dans la mise en oeuvre des dispositions de contrôle qui serait à l'origine, directe ou indirecte, des détournements** ».

2. Les deux décisions Peronnet portaient toutes deux, pour leur part, sur la qualification d'acte anormal de gestion s'agissant d'**abandons de créances**. Selon les faits exposés par le commissaire du gouvernement, François Sénors, la société mère SA Peronnet avait élaboré avec sa filiale SARL Peronnet et associés une stratégie consistant à investir, via des avances temporaires de trésorerie dans des entreprises en difficulté dans le cadre du plan de continuation de ces dernières, en échange d'engagements de prises de participations lors de l'homologation du plan de reprise. Ainsi, pendant la procédure de redressement, les sociétés Peronnet, n'étant

que créancières, ne risquaient pas d'être attirées dans la procédure de règlement du passif, les prises de participation n'intervenant que postérieurement au redressement. Les créances détenues du fait des avances de trésorerie étaient ensuite abandonnées concomitamment aux prises de participations progressives, qui restaient souvent minoritaires au moins temporairement

Bien qu'un abandon de créances accordé par une entreprise au profit d'un tiers ne relève pas en règle générale d'une gestion commerciale normale, sauf s'il apparaît qu'en consentant de tels avantages la société a agi dans son intérêt ⁽⁴⁾, la déductibilité d'abandons de créances consentis avant puis parallèlement à une prise de contrôle en application d'un plan de redressement est admise par la jurisprudence, dès lors qu'ils ne constituent pas un complément du prix d'acquisition de la société contrôlée (CE 23 octobre 1991 n° 71792 et 72822, Electrolux SA : RJF 12/91 n° 1482 avec concl. O. Fouquet p. 852, chronique J. Turot RJF 1/92 p. 3).

Le Conseil d'Etat franchit ici une étape supplémentaire en jugeant que des avances accordées à une entreprise en difficulté et le cas échéant **la renonciation à ces créances ne constituent pas un acte anormal de gestion « dès lors que cette pratique vise au développement de la société créancière, dans une stratégie de croissance externe, par la prise de participation, fût-elle minoritaire et postérieure aux aides consenties, dans le capital de la société aidée et ne lui fait pas courir un risque manifestement exagéré ».**

Facilité par leur proximité chronologique, le rapprochement de ces deux motifs, lus à la lumière des conclusions respectives de Nathalie Escaut et François Sénors faisant chacun référence à une décision Loiseau de 1990 se fondant sur le risque excessif pris par le dirigeant pour refuser la déduction de charges (CE 17 octobre 1990 n° 83310, Loiseau : RJF 11/90 n° 1317 avec chronique J. Turot p. 735 « L'entrepreneur, le risque et le fisc. La notion d'acte qui, sans être étranger à l'intérêt de l'entreprise, lui fait courir un risque excessif », concl. O. Fouquet Dr. fisc. 48/91 n° 2281), a fait réagir les meilleurs commentateurs de la jurisprudence fiscale sur une éventuelle remise en cause de la prédominance du critère de l'intérêt de l'exploitation pour qualifier l'acte anormal de gestion. Ainsi, le Président Fouquet s'interroge : « la mauvaise gestion peut-elle être constitutive d'actes anormaux de gestion réduisant la marge de manoeuvre fiscale de l'entreprise ? » (« Acte anormal de gestion et mauvaise gestion », Revue administrative n° 361 janvier-février 2008 p. 36). Les praticiens s'inquiètent : « Une décision des dirigeants prise dans l'intérêt de l'entreprise pourrait cependant devenir un acte anormal de gestion du seul fait que les dirigeants sont regardés comme de mauvais gestionnaires prenant des risques manifestement exagérés » (obs. Y. de Givré BGFE 5/07 p. 1). La doctrine observe (A. de Bissy Dr. fisc. 6/08 c. 165). L'administration, peut-on imaginer, se réjouit.

Ces décisions viennent-elles donc renouer avec la décision Loiseau, jusqu'ici restée sans postérité reconnue, pour faire jurisprudence et altérer sensiblement au regard du principe de non-immixtion la définition de l'acte anormal de gestion ? La question est légitime - mais l'on joue tout de même un peu à se faire peur... La notion de risque n'est pas inconnue en la matière ; elle peut même être utile - mais elle doit rester, comme cela a toujours été le cas, d'un usage marginal lié aux circonstances d'espèce.

I. La vie cachée du risque en matière de charges déductibles

Quand bien même la jurisprudence a établi l'intérêt de l'exploitation comme critère unique de l'acte anormal de gestion, la définition de cet intérêt n'est pas exempte d'une appréciation qui a parfois laissé une place, certes résiduelle, à la prise en compte du risque - se rapprochant en cela du régime applicable en matière de bénéfices non commerciaux.

1. L'illustration la plus marquante de **la prise en compte du risque dans la jurisprudence relative à l'acte anormal de gestion** reste sans aucun doute la décision Loiseau déjà mentionnée.

En l'espèce, le Conseil d'Etat avait accepté de déroger à sa ligne de conduite habituelle limitant son contrôle à l'examen de l'intérêt de l'exploitation pour juger qu'un ancien officier reconverti en remisier et gestionnaire de portefeuille avait, en persistant à offrir dans l'intérêt de son activité une garantie à ses clients contre les pertes en capital résultant de sa gestion, malgré l'expérience acquise et l'importance des pertes déjà subies durant les premières années de son activité, pris « un risque excédant manifestement ceux qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre pour améliorer son exploitation ». Par suite, les sommes versées en remboursement de ces pertes n'étaient pas déductibles.

Cette immixtion dans la gestion de l'entreprise, pour apprécier si le risque pris n'était pas manifestement hors de proportion avec l'intérêt de cette dernière, remarquée et même plébiscitée par un illustre prédécesseur dans ces colonnes (cf. chronique précitée de la décision Loiseau), a toutefois été par la suite constamment minorée par celui même qui l'avait proposée, à savoir le commissaire du gouvernement ayant conclu sur cette affaire, insistant notamment sur le caractère d'espèce, voire d'équité, de cette décision compte tenu des faits particuliers de la cause ⁽⁵⁾.

La décision Loiseau n'était cependant pas le premier avatar du risque dans la jurisprudence relative à l'acte anormal de gestion. Une décision de 1983 avait ainsi déjà jugé que le fait pour un agent immobilier spécialisé dans les transactions sur fonds de commerce qui se charge en qualité d'intermédiaire financier, pour favoriser le développement des transactions, de mettre en relation des prêteurs de capitaux avec des acquéreurs de fonds de commerce qui désirent emprunter, de se substituer aux emprunteurs défaillants ne constitue pas un acte anormal de gestion dès lors que cette pratique a pour intérêt le développement de son entreprise et ne lui fait pas courir un risque manifestement exagéré (CE 28 septembre 1983 n° 34626 : RJF 11/83 n° 1284, Dr. fisc. 4/84 c. 75). Cette décision posait donc la limite au-delà de laquelle la notion de risque pouvait être prise en compte pour apprécier l'existence d'un acte anormal de gestion : comme le précisait le pied d'arrêt à la RJF ⁽⁶⁾, « il n'y a pas de gestion anormale dès lors que le risque encouru serait seulement important, le risque est inhérent à la vie de l'entreprise, mais lorsque le risque devient tellement important qu'il excède manifestement celui qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre, il devient étranger à l'intérêt même de l'entreprise ».

Enfin, une dernière décision apporte un éclairage plus récent sur l'appréhension du risque par la jurisprudence. Était en cause la condamnation civile due par un grossiste en beurre à la suite d'une carambouille pour laquelle il avait également été condamné pénalement pour recel de marchandises obtenues à l'aide d'escroqueries.

Réaffirmant clairement sa jurisprudence traditionnelle fondée sur l'amoralisme du droit fiscal (CE 1^{er} juillet 1983 n° 28315 sect. : RJF 10/83 n° 1108 avec chronique M. de Guillenchmidt RJF 2/84 p. 50 et concl. contraires P. Rivière Dr. fisc. 5/84 c. 149, voir aussi l'article du Pdt Fouquet cité note 5), le Conseil d'Etat avait alors rappelé que l'acte illicite n'est pas de ce seul fait constitutif d'un acte anormal de gestion (CE 7 janvier 2000 n° 186108, Philippe : RJF 2/00 n° 162, concl. contraires G. Bachelier BDCF 2/00 n° 17, article Pdt Fouquet à la Revue administrative n° 313 p. 46, obs. J. Turot BGFE 1/00 p. 1, n. critique RTD com 2000 p. 760 obs. Fl. Deboissy, JCP éd. E 2000 p. 1194 c. D. F.). Bien qu'il n'ait pas suivi ici les conclusions de son commissaire du gouvernement lui proposant l'extension à ce cas d'espèce de la jurisprudence Loiseau, la prise en compte du risque ne paraît pas pour autant à jamais exclue de la qualification d'acte anormal de gestion par cette décision. Dans cette affaire, en effet, le Conseil d'Etat a essentiellement voulu souligner, d'une part, que toute illicéité n'était pas contraire à l'intérêt de l'exploitation et, d'autre part, qu'elle n'était pas plus constitutive en elle-même d'un risque excessif. Ainsi la cour est censurée pour s'être fondée sur le **seul** motif d'un risque excessif - quand le critère reste bien celui de l'intérêt de l'exploitation. Pour autant, le juge ne s'est alors pas explicitement prononcé sur le maintien de la jurisprudence Loiseau dans une hypothèse similaire d'acte pris a priori dans l'intérêt de l'exploitation mais impliquant des risques tels que cet intérêt s'en trouve annihilé.

2. L'appréciation du risque est toutefois bien plus habituelle en matière de bénéfiques non commerciaux qui ne connaissent pas la théorie de l'acte anormal de gestion mais relèvent d'une conception plus stricte, quoique analogue en termes de raisonnement, fondée sur les dispositions de l'article 93, 1 du CGI selon lesquelles les charges déductibles sont « les dépenses nécessitées par l'exercice de la profession », interprétées par la jurisprudence comme incluant les pertes résultant de « risques liés à l'exercice normal de la profession » (CE 20 décembre 1978 n° 8233 : RJF 2/79 n° 75, concl. D. Fabre Dr. fisc. 39/79 c. 1823).

Ainsi, le notaire qui se livre à des opérations croisées d'échange de chèques ne peut déduire les pertes résultant de ce que certains chèques étaient sans provision dès lors que cette activité n'est pas nécessitée par l'exercice de sa profession (mais lui est même contraire ⁽⁷⁾) et lui fait courir un risque anormal (CE 29 octobre 1971 n° 80766, sect. : Dupont p. 422). De même, l'activité d'entremise dans des opérations de placement de billets à ordre exercée par un notaire ne peut, du fait de son interdiction par la réglementation, être nécessitée par l'exercice de la profession et fait donc courir au contribuable un risque anormal (CE 13 novembre 1996 n° 128088, Betous : RJF 1/97 n° 27, avec chronique S. Austry p. 3, concl. G. Bachelier BDCF 1/97 n° 13).

L'appréhension du risque dans la gestion de l'entreprise n'est donc pas exactement étrangère à l'administration ou au juge. Son irruption dans des décisions récentes s'apparente ainsi plus à un réveil après un long endormissement qu'à une résurrection à proprement parler.

II. De l'interprétation du risque en matière d'acte anormal de gestion

Pour autant, son rôle en matière d'acte anormal de gestion, tel qu'il résulte des décisions commentées, apparaît strictement limité, voire circonscrit à un usage précis

- timide, presque honteux - dans les deux cas de figure ici envisagés, détournement de fonds et abandon de créances, malgré une différence d'approche.

1. Comme le rappelle la commissaire du gouvernement de l'affaire Alcatel CIT, afin de déterminer si les sommes perdues à la suite d'un détournement de fonds pouvaient être déduites, **la jurisprudence classique distinguait jusqu'à présent selon la qualité de l'auteur du détournement.** Opéré par un associé ⁽⁸⁾ ou un dirigeant non associé ayant la qualité de mandataire social, le détournement est assimilé à un prélèvement sur les bénéfiques (CE 8 mars 1965 n° 61093 et 62075 : Dupont n° 277 et CE 27 juillet 1988 n° 54510 plén., SA Matériel Terrassement France : RJF 10/88 n° 1070, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 52/88 c. 2361). Effectué à l'inverse par un salarié, le détournement est qualifié de charge déductible - à la condition toutefois que les dirigeants n'y aient pris aucune part ⁽⁹⁾. Les sommes détournées par le salarié constituent alors une source de profits au sens de l'article 92 du CGI, imposable entre ses mains, comme vient de le rappeler une récente décision Woelfle ⁽¹⁰⁾. Toutefois, comme le souligne Jean Courtial dans ses conclusions sur une décision de 2001 (CE 14 février 2001 n° 193309, SA MAEC : RJF 5/01 n° 592, concl. BDCF 5/01 n° 61), la participation active ⁽¹¹⁾ ou simplement passive (« le dirigeant a su ou a été en mesure de savoir mais il a fermé les yeux ou s'est abstenu du chercher à en savoir davantage ») du dirigeant suffit, en effet, à qualifier le détournement de libéralité constitutive d'un acte anormal de gestion ⁽¹²⁾.

Tentant de s'inscrire dans cette jurisprudence au titre de la participation passive, la cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles 20 décembre 2005 n° 03-4719, inédit) avait alors jugé qu'en l'espèce, les dirigeants auraient pu avoir connaissance des détournements, attestés notamment par de nombreuses irrégularités comptables, s'ils n'avaient fait preuve de négligence dans l'exercice de leurs fonctions. En d'autres termes, leur négligence les rendait responsables des détournements, commis en quelque sorte « à leur insu de leur plein gré »... Le Conseil d'Etat aurait sans doute pu censurer l'erreur de droit commise par la cour en se fondant sur de simples négligences pour établir que les dirigeants connaissaient ou ne pouvaient pas ne pas avoir connaissance de la fraude, comme l'y invitait sa jurisprudence habituelle respectueuse d'une conception restrictive de l'acte anormal de gestion. Il a préféré suivre la voie proposée par Nathalie Escaut pour annuler l'arrêt, consistant à prendre en compte les insuffisances de contrôle interne telles qu'elles relèvent de risques excessifs pris par les dirigeants, afin d'apprécier l'existence d'un acte anormal de gestion résultant d'une participation passive des dirigeants.

En intégrant dans sa jurisprudence relative aux détournements de fonds des considérations - fort actuelles - relatives aux systèmes de contrôles internes de l'entreprise, le Conseil d'Etat durcit clairement les règles du jeu. Assistera-t-on pour autant à une immixtion plus forte dans la gestion de l'entreprise par l'administration, suivie par le juge ? Rien n'est moins sûr. Plusieurs éléments tempèrent, en effet, la réapparition de la notion de risques excessifs dans la jurisprudence.

La notion même de risques, bien que mentionnée par la commissaire, n'a tout d'abord pas été reprise directement. C'est la « carence manifeste des dirigeants dans l'organisation du département ou dans la mise en oeuvre des dispositifs de contrôle » qui serait sanctionnée ; en d'autres termes, non pas une mauvaise gestion mais bien une absence totale de gestion par les dirigeants, caractérisant finalement elle-même

un comportement délibéré nécessairement contraire à l'intérêt de l'entreprise comme le souligne le motif de cassation. Une telle carence définissant la participation des dirigeants sera ensuite sans doute peu fréquente si elle n'a pas été retenue en l'espèce alors que les dysfonctionnements, énumérés par la décision elle-même, étaient patents et nombreux. Une société se conformant aux préconisations classiques en la matière formulées par les instances de régulation compétentes ne devrait ainsi pas être inquiétée ⁽¹³⁾

Devrait-elle enfin faire l'objet d'une application peut-être abusive de l'administration, confirmée par des décisions juridictionnelles, il reviendrait sans doute au juge de cassation de limiter une telle extension de la notion en contrôlant l'appréciation du caractère excessif du risque puisque l'acte anormal de gestion relève d'un contrôle de la qualification juridique des faits (CE 10 juillet 1992 n° 110213 sect., Sté Musel SBP précité). Comme le relevait Gilles Bachelier dans ses conclusions sur la décision Philippe de 2000 (précité), en effet, « de cette appréciation dépend entièrement la qualification donnée à l'acte » ⁽¹⁴⁾.

Quand bien même il a toujours cherché à limiter toute ingérence dans la gestion de l'entreprise, le juge administratif s'est en tout état de cause déjà confronté à ce type d'appréciation des risques issus d'une lacune en termes de contrôle interne en matière de bénéfices non commerciaux dont la jurisprudence sur ce point semble avoir fortement inspiré la commissaire du gouvernement.

Ainsi, le Conseil d'Etat avait refusé la déduction de détournements effectués par le comptable d'un cabinet d'assurance au motif qu'il ne correspondait pas à un risque lié à l'exercice normal de la profession compte tenu de la carence durable de l'employeur à contrôler les agissements répétés de son préposé alors que les irrégularités étaient aisément décelables - employeur qui n'avait d'ailleurs pas porté plainte contre son comptable ⁽¹⁵⁾ (CE 3 juin 1985 n° 45087 et 45091, min. c/ d'Agnello et Pons : RJF 7/85 n° 1042). Dans le même ordre d'idées, c'est la persistance délibérée des défaillances d'un expert-comptable à réorganiser son cabinet malgré des pertes répétées sur une longue période dues à ce défaut d'organisation qui a conduit le juge à en refuser la déduction (CE 27 février 1991 n° 69971, Guet : RJF 4/91 n° 430, concl. O. Fouquet Dr. fisc. 5/92 c. 145). A contrario, sont déductibles les sommes versées par un notaire pour indemniser ses clients victimes de détournements de fonds commis par son clerc dès lors qu'ils ont été commis à son insu, sans manquement à son obligation de vigilance (l'expression est tirée du pied d'arrêt à la RJF). En l'espèce, les détournements avaient même échappé à un contrôle de la chambre des notaires (CE 29 mai 1991 n° 75711, Gras : RJF 7/91 n° 936, concl. M^{me} M.-D. Hagelsteen Dr. fisc. 1/92 c. 22).

La décision Alcatel CIT semble donc en partie fondée sur un rapprochement des jurisprudences relatives à l'acte anormal de gestion et aux dépenses nécessitées par l'exercice de la profession au sens de l'article 93, 1 du CGI - au moins quant à l'éventuelle appréciation d'un risque excessif pris dans le contrôle de l'activité.

2. **S'agissant des décisions Peronnet**, la notion de risque y est explicitement présente mais pour des raisons quasiment opposées à l'espèce précédemment commentée.

Alors que l'éventuelle prise en compte du risque contribue à une conception plus large de l'acte anormal de gestion dans l'hypothèse de détournement de fonds, elle est ici introduite en complément d'un assouplissement de la jurisprudence relative aux abandons de créances au profit de tiers. Ainsi, paradoxalement, « le recours par le juge fiscal à la notion de risque raisonnable a conduit non pas à étendre le champ des actes anormaux de gestion mais au contraire à regarder comme normaux des actes qui auparavant étaient réputés par nature anormaux »⁽¹⁶⁾. Comme le remarque un commentateur de la décision⁽¹⁷⁾, l'analyse par le Conseil d'Etat du risque couru par l'entreprise, inhabituelle, ne s'explique, en effet, que parce qu'il était « tenu de fixer les limites d'une pratique à risques qu'il n'a pas voulu considérer, de façon générale, comme anormale ». Les deux pourvois formés par les sociétés ont d'ailleurs été rejetés non sur le fondement d'une appréciation par le juge du risque encouru du fait des opérations litigieuses mais bien sur celui du défaut d'intérêt pour les sociétés requérantes.

III. Un concept à utiliser avec modération

La définition de l'acte anormal de gestion est-elle donc, in fine, modifiée par ces décisions ? Doit-on dorénavant y inclure de manière générale une appréciation du risque encouru ?

1. Compte tenu de son importance dans la pratique administrative et de l'immixtion qu'il implique dans la gestion de l'entreprise, **la question du critère de l'acte anormal de gestion est** abondamment commentée, voire **contestée par la doctrine** sur un ton souvent polémique⁽¹⁸⁾.

Ainsi, alors que la jurisprudence fondée sur l'intérêt de l'entreprise comme critère de l'acte anormal de gestion est critiquée comme d'un « emploi aléatoire et chaotique », certains auteurs⁽¹⁹⁾ suggèrent d'y substituer le critère de la conformité aux usages, qui aurait pour effet, en comparant des comportements, de réduire la part de subjectivité du contrôle. Il semble toutefois qu'une telle approche pourrait au contraire avoir un résultat inverse que celui recherché, à savoir limiter l'immixtion dans la gestion de l'entreprise. Cela a été dit, le risque est inhérent à l'entreprise et un simple recours aux usages aurait sans doute comme conséquence de censurer toute prise de risque même réduite et dans l'intérêt de l'entreprise, comme le rappelle l'exemple, cité par Jérôme Turot dans sa chronique consacrée à la décision Loiseau (précitée), du premier distributeur ayant adopté la devise « si vous trouvez moins cher ailleurs, je vous rembourse la différence »...

D'autres⁽²⁰⁾ proposent de remplacer l'intérêt de l'exploitation par l'analyse de la cause ou de l'objet de l'acte, qui ne semble en réalité pas différer significativement de la pratique actuelle puisqu'elle se fonderait sur la vérification que la dépense était nécessaire ou utile pour acquérir ou conserver un bénéfice. Or le critère de l'intérêt de l'entreprise emprunte le même cheminement.

Enfin, le chroniqueur mentionné ci-dessus s'est pour sa part enthousiasmé pour la notion de risque excessif présentant selon lui « l'inestimable avantage d'en finir avec les faux critères » supposés objectifs mais qui enferment le chef d'entreprise, à savoir les actes illicites, l'absence d'obligation de supporter une charge et la conformité aux

usages. Mais ces critères ne sont pas ceux qui sont retenus par la jurisprudence et se reposer principalement sur l'appréciation du risque, certes combiné à l'intérêt de l'entreprise, semble tout de même - et malgré les tempéraments apportés dans ces colonnes aux craintes suscitées par son emploi - laisser la part trop belle à une appréciation principalement de circonstances.

Au total, le critère de l'intérêt de l'exploitation tel que défini par la jurisprudence actuelle (cf. la décision Musel SPB précitée) paraît résister honorablement à ces assauts répétés, comme il le fait également s'agissant des actes illicites dont le Conseil d'Etat juge régulièrement et fermement qu'ils ne sont pas intrinsèquement constitutifs d'actes anormaux de gestion dès lors qu'ils ont pu être commis dans l'intérêt de l'exploitation. La jurisprudence de section de 1983 consacrant le caractère exclusif du critère de l'intérêt malgré l'illicéité de l'acte et le risque subséquent (CE 1^{er} juillet 1983 n° 28315 sect. précité) a, en effet, été clairement réaffirmée par la décision Philippe de 2000 précitée puis, plus récemment encore, par un avis de section autorisant la déduction de sanctions pécuniaires (Avis CE 29 décembre 2004 n° 269992 sect., min. c/ SA Joseph Perasso et ses Fils : RJF 3/05 n° 216 concl. L. Olléon BDCF 3/05 n° 27, chronique F. Berezziat RJF 4/05 p. 211).

Sur ce point, la jurisprudence administrative se distingue d'ailleurs de la jurisprudence judiciaire, cette dernière ayant, après quelques hésitations, jugé que l'utilisation de fonds sociaux dans le but de commettre un délit est contraire à l'intérêt social en ce qu'elle expose la personne morale au risque anormal de sanctions pénales ou fiscales contre elle-même et ses dirigeants et porte atteinte à son crédit et à sa réputation (Cass. crim. 27 octobre 1997 n° 96-83.698 (n° 5593 PF), Carignon : RJDA 2/98 n° 179 chronique B. Mercadal RJDA 11/98 p. 879). Si elle conduit sans doute à faire peser sur la collectivité le poids de l'amende infligée à l'entreprise, la solution maintenue par le juge administratif a pour elle le grand mérite de la cohérence fiscale : puisque le juge autorise l'administration à taxer le profit réel, même s'il provient d'une activité illicite, il admet logiquement la déduction des charges tout aussi illicites qui ont permis la réalisation de ce profit à la condition qu'elles aient été exposées dans l'intérêt de l'entreprise ⁽²¹⁾. Egalement fondée sur le principe d'indépendance des législations, elle évite ainsi au juge fiscal de s'ériger en juge répressif en créant une sanction, la non-déductibilité, qui n'est, à tout le moins dans sa conception, pas prévue par le texte de l'article 39, 1 du CGI. Elle permet enfin de limiter l'immixtion dans la gestion de l'entreprise.

2. La définition de l'acte anormal de gestion n'est toutefois pas définitivement réglée par le critère de l'intérêt de l'exploitation, compte tenu de la part de subjectivité qui subsiste dans ce critère. De même que la notion d'intérêt social utilisée par les juges judiciaires ne répond pas à une définition légale ⁽²²⁾, la notion d'intérêt de l'exploitation est jurisprudentielle et nécessairement, de ce seul fait, contingente.

Les définitions jurisprudentielles exposées plus haut tentent bien sûr d'éclairer tant le dirigeant que l'administration. Elles ne sauraient, en tout état de cause, couvrir l'étendue du champ des possibles et répondre d'avance à toutes situations qui seraient soumises à l'analyse du juge. **C'est dans cette mesure seulement que la notion de risque peut apparaître comme une clause de réserve utile quand les circonstances de l'espèce l'exigent**, notamment pour pallier les insuffisances éventuelles de la définition stricte de l'intérêt de l'entreprise. Dans ce schéma, elle n'a d'ailleurs pas vocation à se substituer au critère de l'intérêt mais

seulement à le préciser : lorsque les risques sont tels qu'ils sont contraires à l'intérêt de l'entreprise, c'est encore celui-ci qui détermine la qualification d'acte anormal de gestion.

Toutes les décisions précédemment citées en sont l'illustration. Le critère du risque n'est jamais utilisé de manière dogmatique ou abstraite mais au contraire toujours pour adapter le principe à des circonstances particulières ou en limiter les effets ; sa mention agit en quelque sorte comme un signal, un avertissement selon lequel le juge ne souhaite pas s'immiscer dans la gestion mais n'est toutefois pas dupe de certains agissements et pourrait, le cas échéant, sanctionner des comportements « manifestement » trop risqués. L'ajout de cet adverbe, présent tant dans l'affaire Alcatel CIT que dans les décisions Peronnet, n'est à ce titre pas anodin ; il limite considérablement les possibilités d'application pratique d'une censure d'un acte fondé sur le risque excessif. Il est toutefois concevable que dans certains cas extrêmes, dont l'hypothèse Loiseau reste l'archétype isolé, les risques pris soient tels qu'ils contreviennent à l'intérêt de la société. Faisons confiance au juge pour savoir les reconnaître quand ils existent de manière tellement manifeste qu'il ne sera point besoin pour cela qu'il se prétende entrepreneur ! ⁽²³⁾

Le juge se prononce toujours sur une espèce. De ce fait, quand bien même il tenterait d'élaborer, de construire patiemment au fil des affaires qui se présentent à lui un édifice jurisprudentiel propre à satisfaire les légitimes attentes de sécurité juridique des requérants, contribuables comme administration, ses fondations resteraient d'argile. Cela posé, la notion de risques excessifs apparaît comme un outil utile pour atténuer les rigueurs d'une décision de principe qu'il s'agisse de durcir la jurisprudence antérieure (comme dans l'affaire Alcatel CIT) ou au contraire de l'assouplir (décisions Peronnet). Le juge cède-t-il pour autant à une facilité en outre porteuse d'insécurité juridique ? Nous ne le croyons pas. Tout au plus annonce-t-il, au contraire avec précaution, dans ces décisions, qui faut-il le rappeler, ne sont pas fondées sur le risque pour annuler les arrêts attaqués, des évolutions de jurisprudence.

« Le droit fiscal, contrairement à sa réputation, n'est pas objectif ou froidement réaliste : les éléments subjectifs y ont leur place, les considérations économiques ne sont pas étrangères à l'esprit du juge et de l'administration fiscale. » Compte tenu notamment des différences de formation entre les chefs d'entreprise, les agents de l'administration et les juristes et de ce que l'application de la fiscalité est étroitement dépendante de la gestion des entreprises, l'auteur de ce constat ⁽²⁴⁾ en reste perplexe. Si personne ne viendra nier qu'une meilleure connaissance de l'entreprise par l'administration et ses juges serait bien utile, chacun doit rester dans son rôle, utiliser sa propre lunette. La fiscalité ne doit pas, et elle l'est pourtant trop souvent, être un obstacle au développement de l'entreprise. Son rôle premier reste toutefois de financer la collectivité publique et pour cela de sanctionner toute minoration indue du bénéfice imposable.

(1) Cf. pour des études générales, le thème « Le principe de la liberté de gestion des entreprises et la théorie des actes anormaux de gestion » : GA thème n° 33, Dalloz 4^e éd. ; M. Cozian, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises » : n° 6, Litec 4^e éd. et la chronique de B. Plagnet, « La non-immixtion de l'administration

- fiscale dans la gestion des entreprises » : BF 11/99 p. 687. ☐
- (2) Cf. les conclusions d'O. Fouquet sur CE 17 octobre 1990 n° 83310, Loiseau à Dr. fisc. 48/91 c. 2281. ☐
 - (3) Sur ce point, les références vont généralement aux articles 1832, 1833 et 1848 du Code civil. Voir sur l'intérêt social, M. Cozian, A. Viandier, F. Deboissy : Droit des sociétés, Litec 20^e éd. 2007 § 369 s. ☐
 - (4) CE 26 juin 1992 n° 68646, SA Bisch Marley : RJF 8-9/92 n° 1116 ; CE 26 février 2003 n° 223092, Sté Pierre de Reynal et Cie : RJF 5/03 n° 607 avec concl. G. Goulard p. 403 ; CE 10 janvier 2005 n° 253490, SA Cabinet J.-G. Bez : RJF 4/05 n° 298, concl. L. Olléon BDCF 4/05 n° 40. ☐
 - (5) Cf. les conclusions elles-mêmes mais encore l'article du Président Fouquet dans la Revue administrative, précité, le pied d'arrêt sous CE 7 janvier 2000 n° 186108, Philippe : RJF 2/00 n° 162 et l'article du Président Fouquet, « L'amoralisme du droit fiscal » : Revue administrative n° 313 p. 46. ☐
 - (6) Cité par O. Fouquet concluant sur l'affaire Loiseau. ☐
 - (7) CE 5 novembre 1975 n° 95562 : RJF 1/76 n° 18. ☐
 - (8) La qualité d'associé ne fait toutefois obstacle à la déduction que si l'intéressé détient une participation suffisante pour peser sur la marche des affaires, cf. CE 14 février 2001 n° 193309, SA MAEC : RJF 5/01 n° 592. ☐
 - (9) Cf. CE 30 mai 1979 n° 10545 : RJF 7-8/79 n° 419 ; CE 26 juillet 1991 n° 70372, SARL Chez Eugène : RJF 10/91 n° 1220. ☐
 - (10) CE 4 février 2008 n° 304253, min. c/ Woelfle : ci-après décisions n° 501. Cf. aussi CE 29 novembre 1982 n° 28305 : RJF 1/83 n° 53 ; CE 16 février 1983 n° 30267 : RJF 4/83 n° 507 ; CE 17 novembre 1986 n° 52402 : RJF 1/87 n° 35 ; CE 6 juillet 1990 n° 64132, Azema : RJF 10/90 n° 1185. ☐
 - (11) On retombe alors dans la première hypothèse du détournement commis par un associé ou un mandataire social. ☐
 - (12) Voir pour une critique du caractère non déductible des détournements, quel qu'en soit l'auteur, étude A. de Bissy à Dr. fisc. 6/08 précitée. ☐
 - (13) Voir sur ce point le commentaire précité d'A. de Bissy à Dr. fisc. 6/08. ☐
 - (14) Contrairement à ce que suppose Y. de Givré dans ses observations au BGFE 5/07 p. 1 précité. ☐
 - (15) Comme nous l'apprennent les conclusions de M^{me} M.-D. Hagelsteen sur la décision Gras, CE 29 mai 1991 n° 75711. ☐
 - (16) Cf. chronique J. Turot sur la décision Loiseau, précitée. Toutefois, les exemples alors cités par le chroniqueur relèvent de la jurisprudence en matière de bénéfiques non commerciaux et non directement de l'acte anormal de gestion. ☐
 - (17) Obs. Y. de Givré BGFE 5/07 p. 1 précité. ☐
 - (18) Cf. notamment Ch. Bur, « L'acte anormal de gestion ou le premier risque fiscal pour l'entreprise » : EFE 1999. ☐
 - (19) Cf. M. Collet, « Contrôle des actes de gestion : pour un retour à l'anormal » : étude à Dr. fisc. 14/03 p. 536. ☐
 - (20) Cf. P. Serlooten, « Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté » : étude à Dr. fisc. 12/07 n° 301. ☐
 - (21) Cf. CE 11 juillet 1983 n° 33942 : RJF 11/83 n° 1109 (remise de cadeaux constituant une infraction à la législation économique) ; CE 10 octobre 1984 n° 25144 : RJF 12/84 n° 1407 (achats à un prix supérieur à celui fixé par la réglementation économique) ; CE 18 décembre 1989 n° 88505, Rockwell-Collins France : RJF 2/90 n° 114, chronique J. Turot RJF 3/90 p. 171 concl. O. Fouquet Dr. fisc. 25-26/90 c. 1230 (commissions occultes à l'exportation) ; CE 7 janvier

- 2000 n° 186108, Philippe : RJF 2/00 n° 162 précité (condamnation civile à raison de l'activité délictueuse de l'entreprise). ❏
- (22) Voir notamment l'étude de D. Rebut au Répertoire Dalloz pénal, « Abus de biens sociaux » : § 27 s., juin 2002. ❏
- (23) Sur ce point, cf. par analogie la jurisprudence sur les engagements de caution qui a progressivement dégagé « la règle du triple ». ❏
- (24) Chronique B. Plagnet BF 11/99 p. 687 précitée. ❏

(c) 2011