

1 Abandon de la théorie du risque manifestement excessif : premières illustrations

CAA Versailles 7-2-2017 n° 15VE03890

CAA Marseille 23-2-2017 n° 15MA03323

A la suite de la décision solennelle du Conseil d'Etat qui a sonné le glas de la théorie du risque manifestement excessif, deux cours administratives d'appel se prononcent, pour la première fois, sur l'appréciation de l'acte anormal de gestion, recentré sur l'intérêt de l'entreprise.

1 Par deux arrêts du 7 et du 23 février 2017, les cours administratives d'appel de Versailles et de Marseille tirent les conséquences de la décision Monte Paschi Banque du Conseil d'Etat pour apprécier l'existence d'un acte anormal de gestion (CE 13-7-2016 n° 375801 : FR 34/16 21 p. 6 et FR 41/16 11 p. 2). Lorsqu'une entreprise, à l'occasion d'une opération entrant dans le cadre de son objet social, est victime d'une escroquerie causée par les agissements d'un tiers l'administration n'est pas fondée à refuser la déduction de la perte correspondante. A cet égard, il importe peu que les dirigeants aient exposé leur entreprise à un risque élevé de perte par leur carence manifeste (CAA Versailles 7-2-2017 n° 15VE03890). Cependant, si le comportement délibéré des dirigeants, associés ou investis d'un mandat social, ou si leur carence manifeste dans l'organisation de la société et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, contrairement à l'intérêt de l'entreprise, sont à l'origine directe ou indirecte de détournements de fonds, l'acte anormal de gestion est caractérisé (CAA Marseille 23-2-2017 n° 15MA03323).

Comme le rappellent les rapporteurs publics Bruno Coudert et Frédéric Salvage dans leurs conclusions respectives sur ces deux arrêts, l'acte anormal de gestion ne sanctionne pas la mauvaise gestion mais la gestion dans un intérêt étranger à l'entreprise. Les situations distinctes présentées devant les cours de Versailles et de Marseille sont l'occasion d'illustrer ces propos.

Escroquerie par un tiers à l'occasion d'une opération réalisée dans l'intérêt de l'entreprise

2 Les faits à l'origine du litige présenté devant la cour administrative d'appel de Versailles étaient les suivants. Une société avait commandé auprès d'une entreprise établie à HongKong des marchandises qu'elle escomptait revendre moyennant une marge très importante. Les marchandises n'ayant jamais été livrées, la société, victime d'une escroquerie, a comptabilisé une perte définitive à raison du règlement de cette commande.

A l'issue d'une vérification de comptabilité, l'administration a remis en cause la déduction de cette perte au motif que le gérant de la société aurait commis un acte anormal de gestion, non seulement en faisant courir un risque excessif à son entreprise, mais aussi en rendant possible l'escroquerie par son comportement révélant une carence manifeste.


3 Prenant acte de l'abandon de la théorie dite « du risque manifestement excessif », la cour de Versailles censure la position de l'administration. En effet, c'est au regard du seul intérêt

propre de l'entreprise qu'il convient d'apprécier si les opérations correspondent à des actes relevant d'une gestion commerciale normale. L'administration ne peut pas se prononcer sur l'opportunité des choix de gestion opérés par l'entreprise, et notamment sur l'ampleur des risques pris pour améliorer ses résultats. La cour reprend ainsi les principes dictés par la Haute juridiction dans sa décision Monte Paschi Banque précitée (n° 1). En l'espèce, l'opération litigieuse n'est pas de nature à caractériser un acte anormal de gestion dès lors qu'elle n'est pas exclue de l'objet social de l'entreprise et ce, même si elle ne relève pas de son activité habituelle.

Il ressort des conclusions du rapporteur public que la société qui avait commandé les marchandises non livrées avait pour activité le négoce d'actifs technologiques pour le compte d'entreprises du secteur de l'industrie cinématographique et audiovisuelle. L'opération litigieuse, qui concernait l'achat de produits désinfectants pour les mains, ne relevait donc pas de l'activité habituelle de la société. Cette circonstance est jugée sans incidence.

4 La cour refuse d'appliquer au cas d'espèce la décision Alcatel CIT du Conseil d'Etat selon laquelle les détournements de fonds rendus possibles par le comportement délibéré ou la carence manifeste des dirigeants ne sont pas déductibles (CE 5-10-2007 n° 291049 : BIC-IX-65195).

Bien que la carence du gérant puisse être caractérisée en l'espèce – celui-ci ayant procédé au paiement total des marchandises avant leur livraison effective sans vérifier au préalable les documents fournis par le vendeur, qui se sont par la suite révélés être des faux –, cette circonstance n'a pas d'incidence dès lors que l'opération a été réalisée dans l'intérêt de l'entreprise.


 **A noter** Le rapporteur public, Bruno Coudert, souligne que la situation est différente de celle d'un détournement de fonds rendu possible par le laxisme volontaire ou non des dirigeants, sauf à démontrer, ce que l'administration ne faisait pas, que le gérant aurait été complice de l'escroquerie. Dans ce dernier cas, l'opération aurait alors été réalisée dans l'intérêt contraire de l'entreprise.


Vols de billets de banque par un tiers rendus possibles par la carence des dirigeants

5 L'affaire présentée devant la cour administrative d'appel de Marseille concernait une société exploitant un supermarché comportant un distributeur automatique de billets. Victime de vols de billets de banque lors de l'alimentation de ce

distributeur, la société avait déduit, au cours de plusieurs exercices, les pertes correspondantes.

Estimant que des carences dans l'organisation de la société et l'absence de dispositifs de contrôle avaient été directement ou indirectement à l'origine de ces vols, l'administration a refusé leur déduction.


6 La cour de Marseille donne raison à l'administration et applique les principes issus de la jurisprudence Alcatel CIT citée au n° 4, expressément maintenue dans la décision Monte Paschi Banque. En effet, comme l'a rappelé le conseiller d'Etat, Laurent Olléon, cette hypothèse ne relève pas de la théorie du risque manifestement excessif, abandonnée par la Haute juridiction, dès lors que le dirigeant qui rend possible les détournements n'agit pas dans l'intérêt de l'entreprise (FR 41/16  p. 2).

 **A noter** La cour étend ainsi la jurisprudence Alcatel CIT, concernant les détournements de fonds commis par des salariés, aux hypothèses de **détournements de fonds commis par des tiers**. Pour le rapporteur public, Frédéric Salvage, il s'agit de la même problématique et de la même logique. Ce sont les procédures de contrôle mises en œuvre par la société qui peuvent avoir été insuffisantes pour éviter les détournements. Dans les deux cas, la carence des dirigeants de la société conduit, passivement et indirectement, mais manifestement, à ce que l'intérêt de l'entreprise soit méconnu.

7 Il reste à démontrer que les détournements résultent effectivement du comportement délibéré ou de la carence manifeste dans l'organisation de la société et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle des dirigeants. La **simple négligence des dirigeants** ne suffit pas à caractériser une gestion commerciale anormale.

En l'espèce, après avoir décelé les vols de billets de banque, la société a attendu onze mois pour alerter formellement le transporteur de fonds et un an et demi pour adresser des consignes écrites fermes aux salariés responsables du maniement et du contrôle de ces fonds. En outre, une plainte n'a été déposée que trois ans plus tard. Comme le relève le rapporteur public, le détournement de fonds n'a pas été ponctuel mais étalé dans le temps et pouvait être évité.

L'**attentisme** et l'**abstention inexplicables** dont la société a fait preuve face à ces vols font obstacle à ce qu'ils puissent être regardés comme faisant partie des risques normaux de la vie de l'entreprise dans le cadre d'une gestion commerciale normale.

 **A noter** Le rapporteur public précise, dans ses conclusions, que les **éléments de contexte** fournis par la société, notamment le fait qu'elle était en pleine restructuration au moment des vols, ne sont pas suffisants pour inverser ce constat.



BIC-IX-400 s. ; MF n°s 8150 s. et n° 8885

LES DECISIONS

1° Lorsqu'une entreprise est victime d'une escroquerie causée par les agissements d'un tiers à l'occasion d'une opération entrant dans le cadre de son objet social, l'administration n'est pas fondée à refuser la comptabilisation de la perte correspondante. La circonstance qu'un dirigeant fasse prendre des risques élevés à son entreprise par sa carence manifeste à opérer les contrôles que le contexte impose avant de procéder à un important paiement lors d'une opération commerciale qui n'est pas exclue de l'objet social de l'entreprise ne caractérise pas un acte anormal de gestion. Il importe peu que l'opération commerciale ne relève pas de l'activité habituelle de l'entreprise.

CAA Versailles 7-2-2017 n° 15VEO3890, Sté REM Consulting : RJF 5/17 n° 415, concl. B. Coudert (C 415)

2° En cas de détournements de fonds commis par des salariés ou par des tiers, la simple négligence des dirigeants ne suffit pas à caractériser une gestion commerciale anormale. Cette dernière est établie si le comportement délibéré des dirigeants, associés ou investis d'un mandat social, ou si leur carence manifeste dans l'organisation de la société et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, contraires à l'intérêt de l'entreprise, ont été à l'origine, directe ou indirecte, de ces détournements.

Tel est le cas lorsqu'une société victime de vols de billets de banque par un tiers :

- attend onze mois après les avoir décelés pour alerter formellement le transporteur de fonds ;
- adresse des consignes écrites et fermes aux salariés responsables du maniement et du contrôle de ces fonds un an et demi après leur découverte ;
- et ne dépose plainte que trois ans plus tard.

CAA Marseille 23-2-2017 n° 15MAO3323, min. c/ Sté de distribution Saint-Maximoise ; à paraître à la RJF 6/17 n° 536, concl. F. Salvage (C 536)