

**TOULOUSE  
CAPITOLE**  
Publications



« Toulouse Capitole Publications » est l'archive institutionnelle de  
l'Université Toulouse 1 Capitole.

*CRITÈRES DE DÉDUCTIBILITÉ DES PERTES ISSUES DE DÉTOURNEMENTS DE FONDS  
PAR DES SALARIÉS*

ARNAUD DE BISSY

Référence de publication : La Semaine Juridique Entreprise et Affaires n° 12-13, 20 Mars 2008, 1413

Pour toute question sur Toulouse Capitole Publications,  
contacter [portail-publi@ut-capitole.fr](mailto:portail-publi@ut-capitole.fr)

## CRITÈRES DE DÉDUCTIBILITÉ DES PERTES ISSUES DE DÉTOURNEMENTS DE FONDS PAR DES SALARIÉS

*Il convient de rechercher si par leur comportement délibéré ou par leur carence manifeste dans l'organisation du département et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, contrairement à l'intérêt de l'entreprise, les dirigeants ont été à l'origine, directe ou indirecte, des détournements de fonds commis par des salariés.*

*Tel n'étant pas le cas en l'espèce, les détournements devaient être réputés avoir été commis à l'insu de la société. La perte résultant de ces détournements n'était donc pas causée par un acte anormal de gestion et pouvait légitimement être déduite.*

CE, 8e et 3e sous-sect., 5 oct. 2007, n° 291049, Sté Alcatel CIT : JurisData n° 2007-081175

### LE CONSEIL D'ÉTAT (...)

- Considérant Note 1 qu'il résulte des pièces du dossier soumis aux juges du fond que MM. Corral et Léal, salariés de la société Alcatel CIT dans laquelle ils exerçaient respectivement les fonctions de directeur financier et de responsable du service des travaux d'entretien au sein du département des transmissions sur câbles de cette société situé à Villarceaux, ont organisé des détournements de fonds résultant notamment de facturations fictives et de surfacturations à la société de travaux confiés à d'autres sociétés dans lesquelles ils avaient, pour certaines d'entre elles, des intérêts personnels ; que l'administration fiscale a réintégré dans les résultats de cette société au titre des exercices clos en 1990, 1991 et 1992 les sommes que celle-ci avait déduites en perte, correspondant à ces détournements, au motif qu'elles correspondaient à des opérations ne relevant pas d'une gestion normale ; que la cour administrative d'appel de Paris a rejeté la requête de la société tendant à la décharge des cotisations supplémentaires d'impôt sur les sociétés mises à sa charge au titre de ces années ;

Sans qu'il soit besoin d'examiner les autres moyens de la requête ;

- Considérant que pour juger que les détournements susmentionnés ne pouvaient être regardés comme ayant été commis à l'insu de la société et de ses dirigeants, et que par suite les fonds détournés ne constituaient pas pour la société une perte déductible, la cour s'est fondée sur ce que ces dirigeants auraient pu avoir connaissance de ces détournements, attestés notamment par de nombreuses irrégularités comptables, s'ils n'avaient fait preuve de négligences dans l'exercice de leurs fonctions ; qu'en statuant ainsi, sans rechercher si par leur comportement, délibéré ou par leur carence manifeste dans l'organisation du département et la mise en œuvre des dispositifs de contrôle, contraires à l'intérêt de l'entreprise, ces dirigeants avaient été à l'origine, directe ou indirecte, des détournements en cause, la cour a commis une erreur de droit ; que la société Alcatel CIT est, par suite, fondée à demander l'annulation de l'arrêt attaqué ;

- Considérant qu'il y a lieu, dans les circonstances de l'espèce, en application de l'article L. 821-2 du Code de justice administrative, de régler l'affaire au fond ;

- Considérant qu'il résulte de l'instruction que les dirigeants, associés ou investis de la qualité de mandataire social, de la société Alcatel CIT n'ont pas eu effectivement connaissance des détournements commis par les salariés de celle-ci ; que si ces détournements ont été rendus possibles par les conditions dans lesquelles s'est opérée la réorganisation du département au sein duquel travaillaient ces salariés, par la délégation alors maintenue à l'un d'entre 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 des détournements, 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 œuvre des dispositifs de contrôle qui serait à l'origine, directe ou indirecte, des détournements ; que, dans ces conditions, les détournements doivent être réputés avoir été commis à l'insu de la société ; que, par suite, c'est à tort que l'administration a regardé la perte résultant de ces détournements comme causée par un acte anormal de gestion et en a refusé la déduction ; (...).

## **NOTE :**

1 – Encore une occasion manquée, serait-on tenté de dire, à la lecture de ce nouvel arrêt du Conseil d'État daté du 5 octobre 2007 sur la problématique désormais classique de la déductibilité fiscale des sommes détournées par des salariés d'une société.

Encore une occasion manquée d'affirmer que les détournements de fonds, quel que soit leur auteur, constituent pour la société une charge déductible de son résultat imposable, alors qu'une jurisprudence ancienne refuse la déduction des sommes détournées par des dirigeants (CE, 8 mars 1965, n° 61093 et n° 62075 : Dr. fisc. 1965, n° 13, comm. 430), mais l'admet en principe si les détournements ont été réalisés par de simples employés (CE, 4 févr. 1972, n° 79721 et n° 79751 : Dr. fisc. 1972, n° 28, comm. 1092, sol. impl.).

Pourtant sur le fond, la décision donne raison à la société victime de détournements de fonds de deux salariés d'avoir déduit la charge financière correspondante de son résultat imposable, mais elle reprend pour cela sa jurisprudence traditionnelle selon laquelle la déduction n'est possible que s'ils ont été commis à l'insu des dirigeants, et sous réserve (c'est l'apport de l'arrêt, rendu conformément aux conclusions du commissaire du Gouvernement Nathalie Escaut) que ces derniers n'aient pas concouru à ces détournements par leur carence manifeste.

Les faits n'ont rien d'originaux. Deux salariés de la société Alcatel CIT, exerçant pour l'un les fonctions de directeur financier et pour l'autre celle de responsable du service des travaux d'entretien au sein du département des transmissions sur câbles, ont détourné pendant plusieurs années des fonds au moyen notamment de factures fictives ou de surfacturations à la société qui les emploie, pour des travaux confiés à des sociétés dans le capital desquelles ils détenaient, pour certaines d'entre-elles, des intérêts. Le vérificateur avait réintégré dans les résultats de la société Alcatel CIT les détournements de fonds que celle-ci avait passé en charges au titre des années 1990, 1991 et 1992 et exigé le supplément d'IS qui en découlait.

Le tribunal administratif de Versailles (TA Versailles, 17 oct. 2003, n° 0000701) avait validé la position administrative, suivi en cela par la cour administrative d'appel de Versailles (CAA Versailles, 20 déc. 2005, n° 03VE04719, Sté Alcatel CIT). Particulièrement, cette dernière avait relevé que les détournements de fonds n'avaient été rendus possibles que par la négligence des dirigeants de la société Alcatel CIT et la défaillance du contrôle interne de cette entreprise. Le Conseil d'État censure cette décision car, selon lui, seul le comportement délibéré des dirigeants ou leur carence manifeste dans l'organisation du service permet de déduire qu'ils ont été à l'origine, directement ou indirectement, des détournements de fonds. Clairement, cela ne saurait résulter d'une simple défaillance dans l'organisation du service.

La décision de cassation, comme la décision d'appel, se réfère à la connaissance par les dirigeants des détournements de fonds des salariés pour admettre ou refuser leur déduction du bénéfice imposable. Pour autant, et cela est nouveau, il admet implicitement que, même si les dirigeants n'ont pas été au courant des détournements en question, ceux-ci ne seront pas déductibles du résultat imposable à partir du moment où ils ont été rendus possibles par la carence manifeste des dirigeants. Ce faisant, le Conseil d'État reprend sa jurisprudence traditionnelle, tout en ouvrant de nouvelles perspectives en faveur de l'Administration (1 ).

Cette orientation est regrettable. En fait, la jurisprudence applique la théorie de l'acte anormal de gestion ; le détournement de fonds serait un acte de gestion (anormal) non déductible à partir du moment où il a été réalisé par un dirigeant ou du moins s'il l'a « couvert ». Or, il nous semble que l'application de cette théorie aux détournements de fonds est inappropriée car les conséquences sont particulièrement choquantes ; voilà une société qui est victime d'un détournement de fonds et qui ne peut même pas déduire son préjudice ! En revanche, l'arrêt évite la confusion, parfois constatée en jurisprudence, entre la notion de charge non déductible (CGI, art. 39, 1) et celle de prélèvement sur les bénéfices (CGI, art. 38, 2). Cette décision nous donne l'occasion de clarifier les solutions et d'affirmer nos convictions (2 ).

## **1. UNE JURISPRUDENCE TRADITIONNELLE**

2 – Sur le plan du raisonnement, cette décision s'inscrit incontestablement dans le prolongement des précédents jurisprudentiels en matière de déduction fiscale des détournements de fonds au préjudice d'une société soumise à l'IS. Particulièrement, les solutions varient selon la qualité de l'auteur des détournements (A ). Lorsqu'il s'agit d'un salarié, l'arrêt commenté précise dans un sens favorable à l'administration fiscale les conditions de la déductibilité (B ).

### ***A. - La reprise des critères habituels : la qualité de l'auteur des détournements***

3 – L'analyse fiscale est différente selon que l'auteur du détournement est associé ou non. En effet, lorsqu'il est associé, le détournement des fonds est considéré comme une appréhension du bénéfice et non

comme une charge déductible (1°). Dans le cas contraire, il s'agit d'une charge déductible, mais seulement si les dirigeants n'en ont pas eu connaissance (2°).

### *1° L'auteur du détournement est associé*

4 – Peu importe sa qualité dans l'entreprise (dirigeant ou simple salarié) ; à partir du moment où il détient une participation dans la société, les sommes qu'il détourne constituent des prélèvements sur les bénéfices non déductibles. L'explication réside dans l'article 38, 2 du CGI.

Aux termes de cette disposition : « Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au-cours de cette période par l'exploitant ou par les associés ». Il s'agit d'une définition « comptable » du bénéfice imposable qui prend en compte la variation de l'actif net à l'ouverture et à la clôture de l'exercice (elle a été adoptée par une loi du 13 janvier 1941, afin de permettre la prise en compte des profits « passifs », ce que n'autorisait pas la définition « juridique » du bénéfice imposable (CGI, art. 38, 1), laquelle retient seulement les « opérations de toute nature », c'est à dire les profits « actifs », V. C. David, O. Fouquet, M.-A. Latournerie et B. Plagnet, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale* : Dalloz, 4e éd. 2003, Thème 31, p. 520). Comme l'actif net comprend les apports des associés et leurs prélèvements, il convenait de les annuler pour la détermination du résultat fiscal. Ainsi, les dividendes distribués par une société doivent-ils être réintégrés dans la valeur de l'actif net. La solution est logique ; s'ils ne sont pas déductibles du résultat c'est parce qu'ils constituent une utilisation du bénéfice, après que ce dernier ait été calculé. La notion de prélèvement sur les bénéfices s'oppose donc à celle de charge déductible.

C'est exactement le raisonnement suivi par la jurisprudence s'agissant des détournements de fonds opérés par des associés. À partir du moment où cette qualité leur est reconnue, elle influe directement sur la qualification de l'opération ; il s'agit d'un prélèvement irrégulier sur les bénéfices et non d'une charge déductible (CE, 14 févr. 1979, n° 99765 : JurisData n° 1979-600286 ; Dr. fisc. 1979, n° 23-24, comm. 1199 ; RJF 1979, n° 236, hypothèse d'une SCI. – CE, 30 mai 1979, n° 10545 : JurisData n° 1979-600328 ; Dr. fisc. 1979, n° 40, comm. 1873, sol. impl.). L'administration fiscale ne dit pas autre chose (Doc. adm. 4 C-6212, § 3, 3 oct. 1997). En revanche, si la participation de l'auteur du détournement est purement symbolique, il est apparu particulièrement choquant de considérer les sommes détournées

comme un prélèvement sur les bénéfices, si bien que la jurisprudence y porta exception dans ce cas (CE, 14 févr. 2001, n° 193309, SA Manufacture d'appareillage électrique de Cahors (MAEC) : JurisData n° 2001-061675 ; Dr. fisc. 2001, n° 36, comm. 748, concl. J. Courtial). En l'espèce, le salarié qui avait détourné des fonds possédait seulement 0,08 % du capital social. Si les sommes n'ont pas été admises en déduction, c'est parce qu'il est relevé que le dirigeant ne pouvait ignorer ces détournements.

Par suite, lorsque la société est soumise à l'IS, l'associé qui a détourné des fonds sera imposable sur ces derniers dans la catégorie des revenus distribués, par application de l'article 109, 1, 2° du CGI, sans qu'il puisse bénéficier des avantages fiscaux propres aux dividendes. La situation est différente si la société relève de l'IR ; la réintégration des sommes détournées augmentera le bénéfice à répartir entre chaque associé, si bien que la quote-part de chacun d'entre eux sera majorée, même celle de ceux qui ne sont pas à l'origine du détournement (CE, 7 juill. 1972, n° 79948 : Dr. fisc. 1973, n° 26, comm. 953, concl. J. Delmas-Marsalet. – Doc. adm. DGI 4 F-1221, § 13, 7 juil. 1998). La solution est contestable ; comme pour les avantages personnels non-déductibles, les détournements de fonds devraient être déduits de la masse à partager entre les associés et rajoutée à la quote-part des bénéfices imposable entre les mains de l'auteur du détournement.

## *2° L'auteur du détournement n'est pas associé*

5 – Dans ce cas, ou bien lorsque la participation est négligeable (V. supra), l'article 38, 2 ne peut s'appliquer. Les détournements de fonds constituent une charge pour la société, mais est-elle déductible ? Sur ce point, la jurisprudence fait preuve d'une belle constance en jugeant que les sommes détournées ne sont déductibles que si le détournement a eu lieu à l'insu de la société. Pour autant, alors que la connaissance de la société est présumée lorsque l'auteur du détournement est un dirigeant social, elle doit être établie lorsqu'il s'agit d'un salarié.

Lorsque l'auteur du détournement est un dirigeant de l'entreprise, la jurisprudence applique la théorie de la représentation (ou de « l'organe ») en droit des sociétés ; le dirigeant représente la société qui se retrouve engagée par ses actes. La société ne vit que par ses organes de représentation ; autrement dit, elle est ses mandataires et les mandataires sont la société. Dès lors, les actes de ses dirigeants sociaux ne sauraient avoir été passés à son insu (CE, plén., 27 juill. 1988, n° 54510, SA Matériel Terrassement France : Dr. fisc. 1988, comm. 2361, concl. O. Fouquet ; RJF 1988, n° 1070. – CE, 10 févr. 1989,

n° 68731, n° 68732 et n° 68733, SA Stocks américains Schell et Cie et a. : Dr. fisc. 1989, n° 43, comm. 1961 ; RJF 1989, n° 416). Le Conseil d'État s'exprimait ainsi dans l'arrêt du 27 juillet 1988 précité : « Considérant qu'il résulte de l'instruction que ce salarié avait été désigné par le conseil d'administration comme directeur général de la société X ; qu'en vertu des articles 115 et 117 de la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales (devenus C. com., art. L. 225-53 et L. 225-55), cette désignation a conféré à l'intéressé la qualité de mandataire social ; que, par suite, en admettant même, comme le soutient la société requérante, que les écritures dont s'agit doivent être toutes imputées à ce mandataire, le moyen tiré de ce que ces écritures ont été passées à l'insu de la société ne peut en tout état de cause être accueilli ».

Lorsque l'auteur du détournement est un salarié de l'entreprise, la déduction fiscale n'est possible que si les dirigeants (c'est-à-dire finalement la société, V. supra) n'ont pas été au courant (CE, 30 mai 1979, n° 10545, préc. – CE, 23 juill. 1993, n° 127519 : RJF 1993, n° 1430. – CE, 14 févr. 2001, n° 193309, SA Manufacture d'appareillage électrique de Cahors (MAEC), préc.). Il revient à l'administration fiscale d'établir la connaissance par les dirigeants des détournements de fonds, laquelle résulte souvent en pratique du dossier d'instruction. Ainsi par exemple, dans l'affaire qui a donné lieu à l'arrêt précité du 14 février 2001, on apprend que le directeur général de la société « (...) n'a pu ignorer, eu égard aux liens personnels qui l'unissaient à Mme B., le train de vie somptuaire, sans rapport avec le montant des salaires qu'elle percevait, que lui permettaient de mener les sommes importantes qu'elle détournait ».

Dans l'arrêt commenté du 5 octobre 2007, l'administration fiscale était bien en peine de rapporter la preuve que les dirigeants de la société Alcatel CIT étaient au courant des malversations de leurs salariés. En revanche, elle invoquait des négligences dans l'organisation du service qui avaient certainement facilité les détournements. Sans lui donner raison en l'espèce, le Conseil d'État ne repousse pas définitivement l'argument de l'administration.

### ***B. - La précision apportée par l'arrêt lorsque l'auteur du détournement est salarié***

6 – Dans cette affaire, les magistrats versaillais avaient pointé du doigt les incohérences dans l'organisation du service et souligné les anomalies dans la facturation « ce qui, bien que non mis en évidence par les commissaires aux comptes, aurait pu être détecté par les organes de contrôle de la société



avant qu'elles ne le soient par la police judiciaire (...) ». Selon eux, ces constatations étaient suffisantes pour considérer que les détournements ne pouvaient être regardés comme ayant été réalisés à l'insu de la société. Le Conseil d'État estime au contraire que « 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 œuvre des dispositifs de contrôle qui serait à l'origine, directe ou indirecte, des détournements ; que dans ces conditions, les détournements doivent être réputés avoir été commis à l'insu de la société ». La référence à la connaissance par les dirigeants du détournement nous paraît surabondante. Implicitement, le Conseil d'État admet que l'Administration n'a plus à rapporter la preuve de la connaissance par les dirigeants des détournements de salariés si elle démontre les carences dans la gestion de l'entreprise ayant permis ces détournements. Ce faisant, le Conseil d'État facilite le travail probatoire de l'administration fiscale (1°) et aggrave encore la situation de la société victime (2°).

### *1° La preuve facilitée pour l'administration fiscale*

7 – Selon le Conseil d'État, les détournements commis par des salariés ne sont pas déductibles, même s'ils ont été réalisés à l'insu des dirigeants, à partir du moment où ces derniers en ont été à l'origine, directement ou indirectement, par leur comportement délibéré ou leur carence manifeste. Ce qui compte aux yeux du Conseil d'État, c'est que les dirigeants aient été d'une façon ou d'une autre à l'origine des détournements des salariés, et pas seulement s'ils en ont eu connaissance. Or, les dirigeants peuvent avoir facilité les détournements, soit par leur « comportement délibéré » soit par leur « carence manifeste » dans l'organisation du service.

On passera rapidement sur la référence au « comportement délibéré » des dirigeants qui n'ajoute rien au droit positif. Celui-ci dénote leur participation active (ils sont donc les complices des salariés) ou passive (en « laissant faire » les salariés, ils ont eu au minimum connaissance de leurs agissements frauduleux), dans les détournements. Dans l'un et l'autre cas, aujourd'hui comme hier, la déduction fiscale des sommes détournées n'est pas admise.

Plus novateur est le critère qui repose sur la défaillance des dirigeants dans la gestion de leur entreprise. Pourtant, ce n'est pas la première fois que le Conseil d'État se penche sur la gestion de la société en présence de détournements de fonds commis par les salariés ; ainsi, avait-il déjà souligné les « négligences » du directeur général dans l'arrêt précité du 14 février 2001 (CE, 14 févr. 2001, n° 193309,

SA Manufacture d'appareillage électrique de Cahors (MAEC), préc.), et en matière de BNC il refuse la déduction des sommes détournées par un préposé si la fraude a été facilitée par un manque de surveillance de l'employeur (CE, 3 juin 1985, n° 45087 et n° 45091, min. c/ d'Agnello et Pons : Dr. fisc. 1986, n° 10, comm. 441, concl. Ph. Bissara ; RJF 1985, n° 1042). Simplement, ces négligences sont insuffisantes par elles-mêmes pour permettre la réintégration des sommes détournées dans le bénéfice imposable. Certes, elles ne le sont pas davantage aujourd'hui (et c'est bien la raison pour laquelle l'arrêt d'appel est censuré), mais elles peuvent le devenir lorsqu'il s'agit de « carences manifestes » dans l'organisation du service ou dans la mise en œuvre des dispositifs de contrôle (faute de précision, on suppose qu'il s'agit tant du contrôle externe (notamment par le biais des commissaires aux comptes), que du contrôle interne (selon l'IFAC, International Federation of Accountants, ce dernier se définit comme « l'ensemble des politiques et procédures, mis en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités »). Bien sûr, cela suppose que les défaillances ainsi constatées aient permis les détournements des salariés, et c'est à l'évidence la raison pour laquelle il est exigé des carences « manifestes » dans la gestion de l'entreprise. Malgré cette précaution, le Conseil d'État n'en a pas moins apporté une nouvelle restriction à la déductibilité des détournements de fonds. De ce fait, il a aggravé, mais raisonnablement ainsi que nous allons le voir, la situation de la société victime du détournement.

## *2° L'aggravation (mesurée) de la situation fiscale de la société victime*

8 – En théorie, la situation fiscale de la société victime d'un détournement de fonds commis par ses salariés est fragilisée puisque l'administration fiscale pourra refuser leur déduction soit en démontrant que le dirigeant ne l'ignorait pas, soit qu'il l'a permis par ses carences. Inutile de dire que cette jurisprudence ne tombera pas dans la sourde oreille de l'administration !

En pratique pourtant, on peut espérer que les conséquences seront plus limitées, et le présent arrêt nous permet de le penser. En effet, dans cette affaire les carences au niveau de l'organisation du service étaient patentées (il est notamment souligné le caractère « opaque » du fonctionnement du service), et le contrôle de la gestion particulièrement défaillant (les organes de contrôle de la société n'avaient pas relevé des anomalies pourtant évidentes et répétées sur les factures). Malgré cela, le Conseil d'État a repoussé les prétentions de l'administration fiscale ; il a donc placé plus haut son degré d'exigence. Il ne suffit pas que des erreurs dans l'organisation du service aient été commises, encore faut-il qu'elles soient d'une

particulière gravité. Il ne suffit pas que les organes de contrôle aient été défailants, mais qu'ils n'aient pas été mis en place ou bien que les procédures n'aient pas été respectées. Ainsi, une société devrait être à l'abri si elle s'est conformée aux préconisations formulées par les diverses instances de régulation au regard des procédures de contrôle interne (en ce sens, FR Lefebvre 51/2007, n° 1, § 4).

Quoi qu'il en soit, même si le pas supplémentaire vers la non-déduction des sommes détournées par des salariés reste mesuré, c'est tout de même un pas dans la mauvaise direction. Selon nous en effet, les sommes détournées devraient être déductibles du résultat imposable. Il s'agit d'une opinion qui est née d'un constat selon lequel il existe en jurisprudence une certaine confusion dans l'application des principes fiscaux aussi bien que d'une conviction personnelle. Tout en évitant le piège de la confusion des genres, l'arrêt commenté adopte une solution contestable ; dans les deux cas une clarification s'impose.

## **2. UNE CLARIFICATION NECESSAIRE**

9 – Il est une évidence qu'il convient pourtant de rappeler : une charge n'est déductible que s'il s'agit bien... d'une charge. Il est tout aussi évident que si les sommes détournées sont qualifiées de prélèvements sur les bénéfices, elles ne peuvent de ce fait être déduites du résultat. Or, pour justifier le refus de les admettre en déduction, la jurisprudence oscille sans grande cohérence entre les qualifications de « prélèvement sur les bénéfices » et « d'acte anormal de gestion ». Il faut donc poser et répondre clairement à la question suivante : les sommes détournées constituent-elles un prélèvement sur les bénéfices ou une charge ? (A ). Par suite, si, comme nous y inclinons, les détournements de fonds constituent bien une charge et non un prélèvement sur les bénéfices, celle-ci est-elle déductible fiscalement ? (B ).

### ***A. - Les détournements de fonds sont-ils un prélèvement sur les bénéfices ou une charge ?***

10 – Selon nous en principe, les sommes frauduleusement détournées dans une société ne peuvent être qualifiées de « prélèvements sur les bénéfices », quel que soit l'auteur du détournement. Il s'agit bien de charges venant en déduction du résultat comptable (1° ), et la perte générée par le détournement de fonds pourra faire l'objet d'une provision en comptabilité (2° ).

## *1° Les sommes détournées ne sont pas des prélèvements sur les bénéfices mais des charges*

11 – La qualification de prélèvement sur les bénéfices résulte d'une application littérale de l'article 38, 2 du CGI qui veut que toute ponction dans les actifs de la société est considérée comme une affectation du résultat et non comme une charge. Poussé à l'extrême ce raisonnement conduit à l'absurde (M. Cozian, Une logique absurde : taxer la société au prétexte qu'un associé a « piqué » dans la caisse : BF Lefebvre oct. 1999, p. 511) ; la qualification des sommes détournées dépendrait de la seule qualité d'associé de l'auteur du détournement, alors que ce sont les fonctions exercées dans la société qui ont rendu possible le détournement. C'est précisément ces critiques qui sont à l'origine de l'arrêt précité du Conseil d'État du 14 février 2001 (CE, n° 193309, SA Manufacture d'appareillage électrique de Cahors (MAEC), préc.) puisqu'il se trouvait que la salariée indélicat possédait aussi trente-trois actions de la société (sur 36 900 !). Dans cette espèce, la qualité d'associée de la salariée apparaissait comme étant très secondaire (on lira sur ce point les conclusions éloquentes du commissaire du Gouvernement Jean Courtial). Nul ne saurait sérieusement contester qu'il ne suffit pas que l'auteur du prélèvement soit associé pour que l'opération puisse être qualifiée de prélèvement sur les bénéfices, encore faut-il qu'il soit pratiqué « ès qualité » ; or ce n'est à l'évidence pas le cas dans un détournement de fonds (simplement, on réservera le cas du dirigeant associé majoritaire ; il tient son mandat de gestion de sa participation dans le capital et sa position dans la société fait qu'il agit autant en qualité d'associé que de dirigeant. Finalement, sa situation n'est guère différente de celle d'un exploitant individuel).

Pour autant, le Conseil d'État n'est pas allé jusqu'au bout de sa propre logique ; par une espèce de « réflexe conditionné », il conclut que, puisque le dirigeant ne pouvait pas ignorer les malversations de sa salariée, « les détournements ne peuvent être réputés avoir été commis à l'insu de la société ; que, par suite, c'est à bon droit que l'administration les a regardés comme une appréhension de bénéfices sociaux (...) ». Cette motivation est parfaitement irrationnelle ; le fait que le dirigeant était vraisemblablement au courant des détournements n'influe en rien sur leur qualification (il ne s'agit pas d'une affectation des bénéfices), mais éventuellement sur la déductibilité de la charge (nous dirons plus loin ce qu'il faut en penser).

Cette dernière décision est finalement assez symptomatique d'une certaine jurisprudence selon laquelle la non-déductibilité des détournements de fonds passe nécessairement par l'article 38, 2 du CGI. Il est en effet patent de constater que cette confusion des genres est entretenue par certains arrêts qui

inversent le sens de la démonstration juridique en déduisant du caractère non déductible des détournements leur qualification de prélèvement sur les bénéficiaires et non de charge, que les auteurs du détournement soient ou non associés (par ex., CE, 16 oct. 1989, n° 66567, Flash Service International Assistance : Dr. fisc. 1990, n° 27, comm 1308 ; RJF 1989, n° 1331. – CAA Lyon, 8 mars 2000, n° 96-1112 et n° 96-112, SARL Chaussures Thiar : JurisData n° 2000-141342 ; Dr. fisc. 2000, n° 52, comm. n° 1060 ; RJF 2000, n° 1424).

Ce manque de clarté est regrettable ; le détournement de fonds constitue une charge déductible sur le fondement de l'article 39, 1 du CGI et les pertes qu'il induit peuvent être provisionnées.

## *2° Les pertes supportées peuvent faire l'objet d'une provision en comptabilité*

12 – Il est acquis que le détournement de fonds est une charge pour l'entreprise puisqu'il se traduit par son appauvrissement (CGI, art. 39, 1). C'est d'ailleurs la solution traditionnelle retenue en comptabilité (Mémento comptable F. Lefebvre 2008, n° 2412). Pourtant, sur un plan comptable justement, la perte financière exceptionnelle de la société devra être compensée par l'inscription à l'actif d'une créance en restitution des fonds, au moins lorsque l'auteur du détournement a signé une reconnaissance de dette (au plan fiscal, il s'agit même d'une obligation car si tel n'était pas le cas l'Administration serait en droit de considérer l'attitude passive de la société comme une renonciation anormale à un profit. – En ce sens, M. Cozian, préc., n° 16). Au final, l'entreprise ne s'appauvrira réellement qu'à hauteur des sommes dont elle ne pourra obtenir le remboursement ; c'est ce montant qui devra faire l'objet d'une provision (en pratique, le montant provisionné correspondra aux sommes dépensées par l'auteur de l'acte frauduleux et que la société a donc très peu de chances de recouvrer).

Classiquement, il s'agit d'une provision pour dépréciation d'une créance (« dépréciation », PCG, art. 322-1.4). Reste à savoir si elle est déductible du résultat imposable, ce qui nous amène à envisager plus généralement la déductibilité fiscale de la charge financière.

### ***B. - Si les détournements de fonds sont une charge, celle-ci est-elle déductible fiscalement ?***

13 – Lorsqu'elle ne considère pas le détournement de fonds comme une appréhension du bénéfice, la jurisprudence le qualifie volontiers d'acte anormal de gestion afin de justifier sa réintégration dans le résultat fiscal (CE, 21 févr. 2005, n° 259083, Sté Jurisfisca : RJF 2005, n° 430, confirmant CAA Nancy, 22 mai 2003, n° 98NC01888, SA Jurisfisca :JurisData n° 2003-231407 ; Dr. fisc. 2004, n° 10, comm. 302 ; RJF 2003, n° 1086). La même analyse est faite en matière de BNC (CE, 3 juin 1985, n° 45087 et n° 45091, min. c/ d'Agnello et Pons, préc.), les conséquences résultant d'agissements frauduleux ne peuvent être regardées comme correspondant à un risque lié à l'exercice normal de la profession.

Cette deuxième qualification ne nous satisfait pas plus que la première. Ce n'est pas tant d'ailleurs le caractère « anormal » de l'acte qui nous ennuie que celui d'acte de « gestion ». Faisant un parallèle avec le droit des sociétés, nous y voyons davantage un acte détachable des fonctions de gestion dans l'entreprise, ce qui autoriserait à la fois la déduction fiscale de la perte supportée par l'entreprise (1°), et l'imposition de son auteur dans la catégorie des BNC (2°).

### *1° Le détournement de fonds n'est pas un acte anormal de gestion mais un acte détachable des fonctions de gestion*

14 – L'application sans nuances de la théorie de l'acte anormal de gestion conduit à une solution particulièrement choquante ; celle d'une société victime d'un détournement de fonds qui ne peut même pas déduire la perte de son résultat imposable ! Cette conséquence semble pourtant inévitable car nul ne songe à contester le caractère « anormal » du détournement de fonds ; à l'évidence, il s'agit d'un comportement contraire à l'intérêt de l'entreprise et, si l'on retient une conception plus « objective » de l'acte anormal de gestion, la dépense n'est pas engagée dans la perspective de l'acquisition ou de la conservation du bénéfice (sur les différentes conceptions de l'acte anormal de gestion, V. P. Serlooten, Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté : Dr. fisc. 2007, n° 12, étude 301, spéc. n° 26 et s.).

Une issue favorable à l'entreprise peut néanmoins être trouvée dans le droit des sociétés. On sait en effet qu'un dirigeant n'engage pas personnellement sa responsabilité mais celle de la société qu'il représente lorsqu'il commet une faute dans l'exercice de ses fonctions (M. Cozian, A. Viandier et Fl. Deboissy, Droit des sociétés : Litec, 20e éd., 2007, n° 287 s.). Ce principe souffre néanmoins une

exception majeure lorsque la faute est intentionnelle et d'une gravité particulière incompatible avec l'exercice normal des fonctions sociales (Cass. com., 20 mai 2003 : Rev. sociétés 2003, p. 479, note J.-F. Barbiéri). Le détournement de fonds pourrait sans peine revêtir cette qualification, même si la Cour de cassation a jugé récemment qu'une infraction pénale ne constitue pas nécessairement une faute détachable (Cass. 3e civ., 4 janv. 2006 : Bull. Joly 2006, n° 106, note S. Messaï-Bahri). Ainsi, comme le droit des sociétés avait emprunté la théorie de la faute détachable au droit administratif, le droit fiscal l'emprunterait à son tour au droit des sociétés (sur l'origine et la notion de faute détachable, V. C. Ducouloux-Favard, La règle de la faute séparable des fonctions de gestion des sociétés de capitaux est dans la loi : JCP E 2007, 11).

La théorie jouerait de la même façon en droit fiscal (en ce sens, M. Cozian, préc., n° 18). En droit privé, la gravité de l'acte prive son auteur de la protection qu'il tient de son statut, si bien que l'on doit considérer que c'est lui qui agit personnellement et non plus la société. Fiscalement non-plus, il n'y a pas de raison pour que la société ait à souffrir des conséquences issues du détournement de fonds Peu importe l'auteur du détournement (dirigeant ou salarié) ; en réalisant des actes frauduleux, il a agit dans un cadre « extra social ». Nul besoin par conséquent, comme dans la jurisprudence actuelle, que les dirigeants aient ignoré les agissements du salarié. Nous réservons seulement le cas du dirigeant associé majoritaire, pour qui les détournements constituent des prélèvements sur les bénéfices parce qu'il est difficile de séparer la fonction de dirigeant de la qualité d'associé.

Reste à convaincre les juridictions administratives... En matière de TVA, le Conseil d'État s'est montré compréhensif en jugeant que la régularisation de la taxe n'est due que s'il s'agit d'une disparition « injustifiée » de marchandises, et non lorsque la société a été victime d'un vol (CE, 23 févr. 2000, n° 174240, SA Le Club Français du Livre : JurisData n° 2000-060297 ; Dr. fisc. 2000, comm. 507, concl. J. Courtial ; RJF 2000, n° 480). Ce qui a été accordé pour la TVA pourrait l'être pour les BIC. Par suite, si l'on admet la déduction des détournements du bénéfice imposable, cela aura une conséquence au niveau du bénéficiaire cette fois : l'auteur du détournement sera imposé non pas dans la catégorie des revenus de capitaux mobiliers mais dans celle des bénéfices non commerciaux (BNC).

*2° L'auteur du détournement ne sera pas imposé dans la catégorie des revenus distribués mais dans celle des BNC*

15 – En l'état actuel du droit, lorsque les sommes détournées ne sont pas déductibles, la situation fiscale de l'auteur du détournement dépend du régime fiscal de la société victime :

lorsque la société est soumise à l'IS, les sommes réintégrées dans le bénéfice imposable constituent un revenu de capitaux mobiliers, sans les avantages propres à cette catégorie (abattement de 40 % notamment), mais avec une majoration de 25 % (c'est une conséquence de l'intégration de l'abattement de 20 % dans le barème de l'IR). Cet enchaînement de conséquences résulte de la stricte application de l'article 109, 1 du CGI dont on sait qu'il pose une présomption de distribution dans les termes suivants : « Sont considérés comme revenus distribués : 1° Tous les bénéfices ou produits qui ne sont pas mis en réserve ou incorporés au capital ». Bien sûr, ceci suppose que l'auteur du détournement soit identifié (la société doit, à la demande de l'administration, désigner les bénéficiaires du revenu dans le délai d'un mois : CGI art. 117 ; la société qui ne répond pas dans ce délai est passible d'une amende de 75 % ou de 100 % des sommes réputées distribuées, selon qu'elle a déclaré ou non spontanément ces distributions : CGI, art. 1759). Curieusement, lorsqu'il s'agit d'un associé, l'administration se fonde sur le 2° du même article, dès lors qu'il qualifie de revenus distribués « 2° Toutes les sommes ou valeurs mises à la disposition des associés, actionnaires ou porteurs de parts et non prélevées sur les bénéfices » (Doc. adm. 4 J-12, § 13 et 14, 1er nov. 1995). L'utilisation de cette disposition contredit pourtant la qualification de « prélèvement sur les bénéfices » qui est utilisée pour refuser la déduction des détournements ;

lorsque la société relève de l'IR, les sommes réintégrées dans le bénéfice imposable doivent être partagées entre les associés en proportion de leurs droits, dans la catégorie fiscale correspondant à l'activité de la société. C'est une conséquence du régime de semi-transparence fiscale (CGI, art. 8). Nous avons critiqué cette conséquence particulièrement injuste pour les associés étrangers aux détournements de fonds, tout en estimant possible de traiter ces détournements comme des avantages personnels à retrancher de la masse à partager et à rajouter à la quote-part des associés fautifs. Il reste que ce retraitement n'est pas possible lorsque l'auteur du détournement n'est pas associé ; dans ce cas, les sommes sont réintégrées dans le résultat à partager et le bénéficiaire de l'avantage est imposé séparément.

Si, comme nous y inclinons, on admet la déductibilité des sommes détournées du bénéfice imposable, la problématique fiscale se simplifie considérablement. Dans ce cas en effet, seule est à prendre en compte la situation du bénéficiaire du détournement, or il a toujours été admis en jurisprudence que les détournements de fonds sont imposables chez leur auteur dans la catégorie des bénéfices non commerciaux, en application de l'article 92 du CGI (CE, 16 févr. 1983, n° 30267 : RJF 1983, n° 507, détournements pas un employé d'une société. – CE, 17 nov. 1986, n° 52402 : Dr. fisc. 1987, n° 9, comm. n° 397 ; RJF 1987, n° 35, détournements par un agent de l'administration fiscale. – CE, 6 juill. 1990, n° 64132 : RJF 1990, n° 64132, détournements pas un démarcheur de banque. – CE, plén., 12 févr.



1988, n° 57730, Me Terrier : Dr. fisc. 1988, n° 25, comm. 1257, concl. O. Fouquet ; RJF 1988, n° 382, concl. P. Martin, sommes détournées par un courtier en assurance).

### **3. CONCLUSION**

16 – Alors même qu'elle nous paraît juste et fondée, la déduction des sommes frauduleusement détournées par un dirigeant ou un salarié d'une société ne semble pourtant pas devoir être admise facilement par la jurisprudence et l'arrêt commenté du 5 octobre 2007 en atteste clairement. L'inapplication de la théorie de l'acte anormal de gestion dans cette situation n'aurait pourtant rien de choquant si l'on veut bien admettre que le détournement de fonds n'est précisément pas un acte de gestion parce qu'il s'est détaché de celle-ci. Sans doute les conséquences de l'analyse peuvent inquiéter, mais, comme elle avait pris sa source dans le droit des sociétés, elle y puise également ses propres limites ; elle ne saurait s'appliquer dans les entreprises individuelles ou même dans les sociétés lorsque le dirigeant auteur du détournement possède une participation majoritaire dans le capital (dans ces situations, les sommes détournées constituent des prélèvements sur les bénéfices au sens de l'article 38, 2 du CGI). Seul l'auteur du détournement doit supporter les conséquences fiscales de son acte ; quoi de plus équitable ?