

N° 291049  
Société Alcatel CIT

8<sup>ème</sup> et 3<sup>ème</sup> sous-sections réunies  
Séance du 12 septembre 2007  
Lecture du 5 octobre 2007  
Rapp. P. Quinqueton  
Rev. T. Le Roy

## CONCLUSIONS

**Mme Nathalie ESCAUT, Commissaire du Gouvernement**

Si votre jurisprudence admet la déductibilité des charges résultant de détournements opérés par les salariés d'une entreprise dès lors que ces détournements ont été commis à l'insu des dirigeants, **dans quelle mesure l'administration peut-elle opposer à une entreprise le mauvais fonctionnement de ses organes de contrôle interne pour refuser de regarder comme des charges les sommes ayant fait l'objet d'une utilisation frauduleuse par ses salariés.** Telle est la question posée par le présent recours en cassation dont vous êtes saisi par la société Alcatel CIT.

Entre 1990 et 1993, la société Alcatel CIT, filiale de la société Alcatel France, intervenant dans les secteurs de la vente de centraux téléphoniques, d'équipements de transmission terrestre et sous-marine et de la fabrication de composants électroniques, a été victime de détournements de fonds de la part de deux salariés de son département « transmission sur câbles », M.M. Corral et Léal, exerçant les fonctions respectivement de directeur financier et de responsable du service gestion, chargé des travaux et de l'entretien. Ces deux personnes avaient mis au point un système de surfacturation et de facturation fictive de prestations assurées par des sociétés détenues par eux. Les deux salariés ont fait l'objet de condamnations pénales pour corruption et escroquerie.

A la suite de deux vérifications de comptabilité portant sur les exercices 1990 à 1993, l'administration fiscale a réintégré dans les résultats de l'entreprise les sommes correspondant à ces facturations fictives, soit un peu plus de 3 millions et demi de francs en 1990, 6 millions et demi en 1991 et près de 8 millions en 1992. Elle a considéré que les détournements ne pouvaient être considérés comme réalisés à l'insu des dirigeants de la société à raison de l'absence de justification de l'autonomie particulièrement importante dont bénéficiait le département « transmission sur câbles » ainsi que de la négligence des organes de contrôle interne. La société Alcatel CIT a contesté le bien-fondé de ces redressements devant le tribunal administratif de Versailles qui a rejeté sa requête par un jugement en date du 17 octobre 2003. Saisie en appel, la cour administrative d'appel de Versailles a confirmé ce jugement par un arrêt en date du 20 décembre 2005. La société Alcatel CIT se pourvoit régulièrement en cassation contre cet arrêt.

Ainsi que le rappelait votre commissaire du gouvernement, le président Fouquet, dans ses conclusions sous votre décision de plénière du 27 juillet 1988, publiée à la revue

Droit fiscal 1988 n° 2361, les conséquences fiscales des détournements de fonds dépendent de la qualité de leur auteur :

- s'il sont commis par un associé, les détournements sont regardés non comme des charges déductibles mais comme des prélèvements : vous pouvez voir en ce sens votre décision du 8 mars 1965 publiée au Dupont 1965 p. 277.

- Il en va de même des malversations des dirigeants non associés dès lors qu'ils ont la qualité de mandataire social, ainsi que l'a jugé votre décision précitée de plénière du 27 juillet 1988.

- Au contraire, les détournements commis par un salarié sont déductibles des charges de la société si les dirigeants n'en avaient pas connaissance. Cela suppose qu'ils aient eu lieu à leur insu : vous pouvez voir par exemple votre décision du 30 mai 1979, publiée à la RJF 1979 n° 419, ou une décision du 26 juillet 1991 Sarl Chez Eugène, publiée à la RJF 1991 n° 1202.

En l'espèce, pour juger que les détournements de fonds commis par les salariés de la société Alcatel CIT n'avaient pas été réalisés à l'insu des dirigeants de la société, la cour a estimé que ces détournements avaient été rendus possibles « par la négligence des dirigeants de la société et la défaillance de son contrôle interne ».

La société Alcatel CIT critique cet arrêt en invoquant deux moyens.

\*\* Vous écarterez facilement **le premier moyen tiré de l'insuffisante motivation de l'arrêt de la cour**. Ce moyen comporte deux branches :

\* Tout d'abord, la société requérante reproche à la cour de ne pas avoir suffisamment motivé son arrêt en se bornant à évoquer un contexte général d'opacité de l'entreprise. En réalité, la cour a décrit de façon précise la situation du département « transmission sur câbles » au moment des opérations délictueuses. Son arrêt fournit bien les éléments sur lesquels elle s'est fondée pour caractériser les dysfonctionnements du contrôle interne de la société. Vous écarterez donc la première branche du moyen.

\* La société requérante reproche aussi à la cour de ne pas avoir répondu à son moyen tiré de ce que la décision autorisant M. Corral à passer certains contrats d'achat avait été prise non par la direction générale mais par le département « transmission sur câbles ». Toutefois, il ressort des écritures d'appel de la société qu'il ne s'agissait là que d'un simple argument invoqué pour critiquer l'appréciation portée par le jugement du tribunal administratif de Versailles sur le fonctionnement de la société. Or il est de jurisprudence constante que les juges n'ont pas à répondre aux simples arguments : vous pouvez voir par exemple votre décision du 9 décembre 1994 Clauzel, req. 138370.

\*\* Plus intéressant est **le moyen d'erreur de droit** invoqué par la société Alcatel CIT. Elle soutient que la cour ne pouvait, pour refuser la déductibilité des sommes détournées, se fonder sur la défaillance de ses organes de contrôle interne sans rechercher si ses dirigeants avaient eu connaissance des malversations commises par ses salariés.

**La question posée par le présent litige est donc de savoir si la seule carence des organes de contrôle d'une entreprise peut conduire à regarder le détournement opéré par un salarié comme n'ayant pas été réalisé à l'insu de ses dirigeants.**

Jusqu'à présent, dans la plupart de vos décisions, vous indiquez simplement que les sommes détournées sont déductibles car la fraude a été commise à l'insu des dirigeants. Dans ses conclusions sous votre décision du 14 février 2001 Société Manufacture d'appareillage électrique de Cahors, publiée à la RJF 2001 n° 592, votre Commissaire du Gouvernement, Jean Courtial nous fournit de précieuses informations sur la portée de votre jurisprudence. Il indique qu'il « convient de vérifier si les fonds sociaux sont détournés avec la participation des principaux dirigeants de la société, ceux qui en ont la maîtrise et ont le pouvoir de l'engager, c'est à dire les mandataires sociaux et/ou les principaux associés, que la participation au détournement soit active (le dirigeant a commis le détournement), ou passive (il a su ou a été en mesure de savoir mais il a fermé les yeux ou s'est abstenu de chercher à en savoir davantage). ». Quelle portée donner à une telle participation « passive » des dirigeants ?

Votre décision du 3 juin 1985 ministre c/ d'Agnello et Pons, publiée à la RJF 1985 n° 1042, semble sanctionner le mauvais fonctionnement des organes de contrôle de l'entreprise. Vous avez refusé la déductibilité de la perte subie par un cabinet d'assurances du fait des agissements frauduleux de son comptable en prenant en compte le caractère répété des irrégularités commises par le comptable et le « fait que ces irrégularités pouvaient être décelées à la condition que les dirigeants effectuent en temps utile, sur la tenue de leur comptabilité, les contrôles qu'il leur appartenait normalement d'exercer ». Toutefois, dans ses conclusions sous votre décision du 29 mai 1991 Gras, publiées dans la revue Droit fiscal 1992 n° 22, Madame la présidente Hagelsteen limitait la portée de cette décision sanctionnant le défaut de contrôle des dirigeants en expliquant qu'elle était essentiellement justifiée par le fait que l'entreprise n'avait pas porté plainte contre son comptable.

Ainsi dans cette décision Gras, vous avait admis la déductibilité des sommes déboursées pour couvrir des détournements opérés au dépens des clients d'un notaire dès lors que le comptable malhonnête avait fait l'objet d'une condamnation pénale et que ses agissements délictueux avaient été révélés par la vérification de comptabilité. Vous aviez adopté la même position dans votre décision du 20 décembre 1978, publiée à la RJF 1979, p. 60.

Pour apprécier les conditions auxquelles le mauvais fonctionnement des organes de contrôle interne pourrait être assimilé à des négligences des dirigeants excluant la déductibilité des sommes détournées par leurs salariés, il faut revenir au fondement de votre jurisprudence en la matière. Ainsi que le rappelait Jean Courtial dans ses conclusions sous votre décision précitée Société Manufacture d'appareillage électrique de Cahors, le critère déterminant est celui de l'acte anormal de gestion. Pour regarder comme déductibles les sommes détournées par les salariés d'une entreprise, il faut savoir si la perte ainsi subie est un risque normal de la vie de l'entreprise. En effet, vous avez toujours affirmé le principe de la liberté de gestion des entreprises qui interdit à l'administration de remettre en cause l'opportunité des décisions de gestion prises par elles. Toutefois, ce principe est limité par la théorie des actes anormaux de gestion. Mais, ainsi que le soulignait le président Fouquet, dans ses conclusions sous votre décision précitée du 27 janvier 1989, une « mauvaise gestion ne suffit pas, à elle seule, à caractériser une gestion anormale ». Comme l'expliquait aussi le président Racine dans ses conclusions sous votre décision de plénière du 27 juillet 1984 société Renfort Service, publiée à la RJF 1984, n° 562, « il n'y a gestion anormale que si

délibérément une entreprise agit en dehors de son intérêt ». L'acte anormal de gestion ne sanctionne donc pas la mauvaise gestion mais la gestion dans un intérêt étranger à l'entreprise.

Pour apprécier le caractère anormal ou pas pour l'entreprise des charges résultant de fraudes commises par ses employés, 3 solutions sont envisageables :

\* la première solution, qui est celle adoptée par la cour administrative d'appel de Versailles dans l'arrêt attaqué, consiste à assimiler tout mauvais fonctionnement du système de contrôle interne à un acte anormal de gestion. Nous ne vous proposerons pas d'adopter cette solution. En effet, elle suppose de porter une appréciation sur le fonctionnement du contrôle interne de l'entreprise et conduit à s'immiscer dans son fonctionnement pour sanctionner une mauvaise gestion. Elle nous paraît dès lors excéder la notion d'acte anormal de gestion.

\* La deuxième solution consiste à ne refuser la déductibilité des charges résultant d'un détournement que s'il est établi que les dirigeants avaient connaissance ou ne pouvaient pas ne pas avoir connaissance de la fraude. C'est la position majoritaire de votre jurisprudence actuelle qui a l'avantage d'éviter toute immixtion dans la vie de l'entreprise. Toutefois, on peut se demander si de ce fait, elle n'a pas une conception un peu trop restrictive de l'acte anormal de gestion

\* On pourrait en effet envisager une troisième solution qui ne sanctionnerait que les seuls défauts de fonctionnement manifestes des systèmes de contrôle interne des entreprises. En effet, on peut considérer que la charge résultant d'une fraude devient anormale lorsqu'elle résulte d'une insuffisance du contrôle interne telle qu'elle conduit à des risques excessifs pour l'entreprise. Cette notion de risques excessifs constituant un acte anormal de gestion n'est pas inconnue de votre jurisprudence : dans votre décision du 17 octobre 1990 Loiseau, publiée à la RJF 1990 n° 1317, vous avez jugé qu'une garantie de bonne fin accordée à ses clients par un remisier en bourse avait « excédé manifestement les risques qu'un chef d'entreprise peut être conduit à prendre pour améliorer les résultats de son exploitation ». Cette solution nous semble en outre s'inscrire dans l'évolution de la législation qui depuis la loi du 15 mai 2001 relative aux nouvelles régulations économiques et la loi du 1<sup>er</sup> août 2003 de sécurité financière tend à renforcer les procédures de contrôle interne des entreprises.

Nous vous proposons donc de juger que la cour a commis une erreur de droit en se fondant, pour refuser le caractère déductible des charges résultant des détournements opérés par les deux salariés de la société Alcatel CIT, sur la défaillance du contrôle interne de la société sans rechercher si ce mauvais un fonctionnement caractérisait un risque anormal pour l'entreprise.

Si vous nous suivez, vous annulerez l'arrêt de la cour et vous pourrez **évoquer l'affaire**. Il n'est pas contesté que les dirigeants de la société Alcatel CIT ignoraient l'existence des détournements commis par MM. Corral et Léal. Dans le cadre de votre jurisprudence traditionnelle cela doit vous conduire à admettre la déductibilité des charges en résultant. Mais si vous nous avez suivi pour refuser une telle déductibilité en cas de mauvais fonctionnement du contrôle interne générant un risque anormal pour l'entreprise, il vous

faudra apprécier si, comme le soutient l'administration fiscale et comme l'a jugé le tribunal administratif de Versailles dans le jugement attaqué du 17 octobre 2003, les circonstances de l'espèce révèlent une telle défaillance du contrôle interne. Cette appréciation n'est pas évidente :

- d'un côté, il ressort des pièces du dossier, et notamment d'une note remise au juge d'instruction le 30 août 1993 par la société Alcatel CIT en sa qualité de partie civile, que les factures fictives étaient nombreuses et comportaient des anomalies : la description des travaux était imprécise et un certain nombre de ces factures comportait des dates de certification identiques à la date de leur émission. Cette note indique toutefois qu'il était difficile de remarquer leur caractère fictif en les prenant isolément mais que leur rapprochement conduisait à cette conclusion. Par ailleurs, le directeur financier du département « transmission par câbles » disposait d'une autonomie surprenante alors que la société avait restructuré ce département en créant une direction des achats commune avec un autre département.

- Mais en même temps, la société fait valoir qu'au moment des faits, elle employait 15 000 salariés, que la seule branche « transmission sur câbles » réalisait un chiffre d'affaires de plus de 2 milliards et demi de francs et que les détournements opérés ne représentaient que 0,14 à 0,28 % du chiffre d'affaires de cette branche. Par ailleurs, la société était en pleine restructuration depuis 1985, ce qui provoquait des tensions importantes notamment dans le département « transmission par câbles ». Cela avait conduit à accroître l'autorité morale du directeur financier du département à raison de son ancienneté dans le service. On ajoutera que les commissaires aux comptes n'avaient relevé aucune irrégularité. Par ailleurs, si ces détournements ont eu lieu dans un contexte de fraude généralisée sanctionnée par le juge pénal, ce dernier n'a pas relevé de dysfonctionnement manifeste des systèmes de contrôle.

C'est pourquoi il nous semble difficile de regarder le mauvais fonctionnement du contrôle interne de l'entreprise comme conduisant à un risque anormal pour l'entreprise. Nous vous proposons donc de juger que la fraude a bien été commise à l'insu des dirigeants de la société. Si vous nous suivez vous censurerez le jugement du tribunal administratif de Versailles et vous ferez droit à la demande de décharge d'impôt sur les sociétés de la société Alcatel CIT, soit les sommes de 215 891,59 euros pour l'exercice 1990, de 473 866,27 euros pour 1991 et 490 262,78 pour 1992.

**Par ces motifs** nous concluons :

- \* à l'annulation de l'arrêt attaqué de la cour administrative d'appel de Versailles,
- \* à l'annulation de l'article 2 du jugement du tribunal administratif de Versailles en date du 17 octobre 2003 et à la décharge des impositions en litige ;
- \* enfin à ce qu'une somme de 4 000 euros soit mise à la charge de l'Etat au titre de l'article L 761-1 du code de justice administrative.