

416 **Abus de biens sociaux**¹ ◇ L'abus de biens sociaux est aujourd'hui l'infraction la plus fréquemment poursuivie en droit des sociétés². Aux termes de l'article L. 242-6-3^o « *Est puni d'un emprisonnement de cinq ans et d'une amende de 375 000 euros le fait pour... le président, les administrateurs ou les directeurs généraux d'une société anonyme de faire, de mauvaise foi, des biens ou du crédit de la société, un usage qu'ils savent contraire à l'intérêt de celle-ci, à des fins personnelles ou pour favoriser une autre société ou entreprise dans laquelle ils sont intéressés directement ou indirectement* » (cf. pour la SARL, art. L. 241-3-4^o)³.

Pour le législateur de 1966, ce délit visait à réprimer l'usage des biens de la société pour le profit personnel, direct ou indirect, de l'un de ses dirigeants, de droit ou de fait⁴, c'est-à-dire la confusion opérée entre le patrimoine personnel du dirigeant et celui de la société⁵.

Mais, peu à peu, la jurisprudence a interprété très largement le texte, à tel point que certains estiment qu'aujourd'hui un véritable dévoiement du délit a été opéré⁶.

Concernant les **éléments constitutifs de l'infraction**, il est admis que l'usage peut certes résulter d'une action, mais également d'une « abstention volontaire » du dirigeant⁷. La notion de contrariété à l'intérêt social a été fixée par la Chambre criminelle, après quelques hésitations, dans l'arrêt *Carignon* : « *Quel que soit l'avantage à court terme qu'elle peut procurer, l'utilisation des fonds sociaux ayant pour seul objet de commettre un délit tel que la corruption 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* »⁸. L'intérêt social est apprécié par le juge et il est indifférent que tous les associés aient consenti à l'acte incriminé, que l'assemblée générale l'ait ratifié⁹ ou que la société ait un caractère exclusivement familial¹⁰. La loi a en effet pour objet de protéger non seulement les intérêts des associés, mais aussi le patrimoine de la société et les intérêts des tiers qui

¹Bibliographie thématique, *Rev. sociétés* 1996, p. 187.

²En 1997, 400 condamnations avaient été prononcées pour abus de biens sociaux (SA et SARL). La même année, il y avait eu 3 163 condamnations pour abus de confiance (R.M. *JO* déb. AN 31 déc. 1998, p. 4180 ; *D. aff.* 1999, p. 53). Des poursuites pour ABS ne sont pas possibles contre les sociétés de droit étranger, *Crim.* 3 juin 2004, *Bull. Joly* 2004, p. 1373, n° 273, M. Menjuq ; *Rev. sociétés* 2004, 912, B. Bouloc ; *Dr. sociétés* 2004, n° 198, R. Salomon.

³Brieuc de Massiac, *Réflexions à propos de l'abus de biens sociaux*, *RJDA* 1996, p. 719.

⁴*Crim.* 19 déc. 1994, *Bull. Joly* 1995, p. 340, n° 108 ; *Crim.* 12 oct. 1995, *Dr. sociétés* 1996, n° 40 ; *D. aff.* 1996, p. 50.

⁵Sont des exemples classiques d'abus de biens sociaux, les voyages d'agrément, le compte-courant débiteur, l'emploi fictif consenti dans la société à une maîtresse. En jurisprudence, voyez *Crim.* 13 déc. 2000 (*Suard*) *Bull. Joly* 2001, p. 386, n° 96, J.-F. Barbière (prise en charge de dépenses personnelles) ; *Crim.* 22 sept. 2004, *Rev. sociétés* 2005, 200, B. Bouloc ; *Bull. Joly* 2005, p. 45, n° 6, J. F. Barbière (condamnation d'un dirigeant s'étant attribué des rémunérations excessives avec l'approbation du conseil d'administration) ; *Crim.* 25 oct. 2006 (*aff. Lagardère*) *Bull. Joly* 2007, p. 243, n° 47, J. F. Barbière ; *Rev. sociétés* 2007, p. 146, B. Bouloc (dans un groupe, redevances d'animation, de relation et d'assistance ne correspondant à aucune prestation utile). Cf. F. Garron, *La rémunération excessive des dirigeants de sociétés commerciales*, *Rev. sociétés* 2004, p. 795 ; *Crim.* 3 févr. 1992, *Rev. sociétés* 1992, p. 535, B. Bouloc (paiement d'amendes auxquelles le PDG avait été condamné) ; *Crim.* 22 avr. 1992, *RJDA* 1992, n° 1025, p. 835 (versement de pots de vin) ; *Crim.* 23 avr. 1996, *D. aff.* 1996, p. 1009 (recel d'abus de biens sociaux) ; Paris, (corr.) 23 janv. 1984 (*aff. Flatto*), *Gaz. Pal.* 1984, II, 457, J.-P. Marchi ; T. com. Lyon, 5 oct. 1992, *JCP E* 1993, I, 215, n° 8, A. Viandier et J.-J. Caussain (extension touristique d'un voyage d'affaires) ; Paris, 30 mai 1994, *JCP E* 1994, I, 392, n° 15, A. Viandier et J.-J. Caussain (prélèvement sur la trésorerie d'une société pour permettre son acquisition par une autre ; rapp. art. L. 225-216 C. com.) ; Paris, 23 mai 1995, *Dr. sociétés* 1995, n° 173, D. Vidal (fausse opération de portage).

⁶B. Bouloc, *Le dévoiement de l'abus de biens sociaux*, *Rev. jurisp. com.* 1995, p. 301 ; X. de Roux et K. Bougartchev, *L'abus de biens : derniers excès*, *Bull. Joly*, 1995, p. 1025, n° 372 ; C. Mascala, *Le dérapage de l'interprétation jurisprudentielle en droit pénal des affaires*, D. 2005, 3050. Compar. A. Dekeuwer, *Défense et illustration de l'incrimination d'abus de biens sociaux dans un système de corruption*, *JCP E* 1998, p. 310.

⁷*Crim.* 28 janv. 2004, *Rev. sociétés* 2004, 722, B. Bouloc ; *Bull. Joly* 2004, p. 861, n° 171, J. F. Barbière ; D. Rebut, *L'abus de biens sociaux par abstention*, D. 2005, p. 1290. V. déjà pour un défaut de recouvrement de créances, *Crim.* 15 mars 1972, *Rev. sociétés* 1973, p. 357, B. Bouloc. Compar. *Crim.* 7 sept. 2005, *JCP E* 2005, 1122, J. H. Robert ; *Dr. sociétés* 2005, n° 228, R. Salomon (nécessité de prouver la participation personnelle du PDG à l'infraction).

⁸*Crim.* 27 oct. 1997, *Rev. sociétés* 1997, p. 869, B. Bouloc ; *Droit Pénal* 1998, n° 21, J.H. Robert ; *Bull. Joly* 1998, p. 11, n° 2, J.-F. Barbière ; sur l'évolution de cette jurisprudence, Ph. Merle, *BCNCC* 1997, p. 511. *Crim.* 10 mars 2004, *Bull. Joly* 2004, p. 952, n° 191, J. F. Barbière (voyage offert à un client potentiel).

⁹*Crim.* 30 sept. 1991, *Rev. sociétés* 1992, p. 356, B. Bouloc. Peu importe également l'approbation du conseil d'administration, *Crim.* 22 sept. 2004, *Bull. Joly* 2005, p. 45, n° 6, J. F. Barbière ; *Rev. sociétés* 2005, p. 200, B. Bouloc.

¹⁰*Crim.* 26 mai 1994, *Rev. sociétés* 1994, p. 771, B. Bouloc.

contractent avec elle ¹¹. Quant à l'intérêt personnel ¹², il est également entendu très largement, puisqu'il peut être matériel, économique, professionnel ou moral ¹³. La preuve de l'usage à des fins personnelles est grandement facilitée par le recours à une présomption : « *s'il n'est pas justifié qu'ils ont été utilisés dans le seul intérêt de la société, les fonds sociaux prélevés de manière occulte par un dirigeant l'ont nécessairement été dans un intérêt personnel* » ¹⁴.

Le point de départ du délai de prescription, tel qu'il a été déterminé, il y a quelques années, par la Cour de cassation, a soulevé les critiques les plus vives. Alors qu'en général, pour une infraction instantanée, le délai a pour point de départ le jour où le délit a été commis (art. 7 et 8 CPP), en ce domaine il a d'abord été fixé du jour où « *le délit est apparu et a pu être constaté dans des conditions permettant l'exercice de l'action publique* » ¹⁵, ce qui signifiait en pratique que la prescription ne courait que du jour où l'information était portée à connaissance du parquet par un commissaire aux comptes dans le cadre d'une révélation de faits délictueux, par de nouveaux dirigeants, par un administrateur judiciaire ou un représentant des créanciers désigné à la suite de l'ouverture d'une procédure collective. Cette solution a fait dire à certains que l'abus de biens sociaux était devenu un « délit imprescriptible » ¹⁶.

Cette jurisprudence permettait de poursuivre, grâce à ce retard du point de départ de la prescription de l'abus de biens sociaux, des agissements frauduleux qui sous leur qualification normale auraient été prescrits, par exemple le délit de corruption. La même solution s'applique également en cas de recel d'abus de biens sociaux ¹⁷. Ces différents arrêts ont étendu considérablement le champ d'application de « l'ABS ».

Cependant, la Cour de cassation, dans un souci d'apaisement, a modifié sa position traditionnelle en décidant que « la prescription de l'action publique du chef d'abus de biens sociaux court, sauf dissimulation, à compter de la présentation des comptes annuels par lesquels les dépenses litigieuses sont mises indûment à la charge de la société » ¹⁸.

Ce principe reçoit exception en cas de dissimulation puisqu'alors la prescription ne court qu'à compter du jour de la révélation ¹⁹.

La Chambre criminelle a précisé sa position dans l'hypothèse d'une convention à exécution successive aboutissant à mettre périodiquement à la charge de la société des dépenses indues (par ex. un contrat de travail fictif). Elle considère que l'abus de biens sociaux est une infraction

¹¹ A. . Dekeuwer, *Les intérêts protégés en cas d'abus de biens sociaux*, JCP E 1995, I, 500. Cf. par ex. Crim. 30 sept. 1991 RJA 1992, p. 32, n° 44 ; Crim. 26 mai 1994, préc.

¹² L'incrimination . n'exige pas que l'utilisation des biens sociaux ait eu lieu à des fins exclusivement personnelles, Crim. 25 oct. 2006 (aff. Lagardère) Bull. Joly 2007, p. 243, n° 47, J. F. Barbière ; Rev. sociétés 2007, p. 146, B. Bouloc.

¹³ Sur . la recherche d'un prestige ou d'une notoriété politique, caractéristique d'un abus de biens, Crim. 20 mars 1997, Bull. Joly 1997, p. 855, n° 310, J.-F. Barbière ; Rev. sociétés 1997, p. 581, B. Bouloc ; D. 1999, p. 28, D. Boccara ; Crim. 15 sept. 1999 (aff. Crasnianski), Bull. Joly 2000, p. 65, n° 12, C. Mascala ; D. aff. 2000, p. 319, A. Médina. H. Matsopoulou, *Le retour en grâce de l'intérêt personnel dans l'abus de biens sociaux*, D. 2005, p. 2075.

¹⁴ Crim. . 11 janv. 1996, Rev. sociétés 1996, p. 586, B. Bouloc ; Crim. 27 mars 2002, RJA 2002, p. 878, n° 1037 ; Crim. 31 janv. 2007 (aff. Elf) Rev. sociétés 2007, p. 379, B. Bouloc. Sur la charge de la preuve, lorsque le prélèvement n'est pas occulte, Crim. 1^{er} mars 2000, D. aff. 2000, p. 214, A. Lienhard. Le rapport Marini proposait que deux éléments soient cumulativement remplis pour qu'il y ait abus de biens sociaux : atteinte aux intérêts patrimoniaux de la société et recherche d'un enrichissement personnel de l'auteur (p. 112).

¹⁵ Crim. . 13 févr. 1989, Rev. sociétés 1989, p. 692, B. Bouloc ; Crim. 6 sept. 2000, Bull. Joly 2001, p. 61, n° 19, E. Dezeuze (date du changement de contrôle). Cf. G. Stéfani, G. Levasseur et B. Bouloc, *Procédure pénale*, Précis Dalloz 1996, n° 147. Compar. en cas de dissimulation, Crim. 13 oct. 1999, Bull. Joly 2000, p. 182, n° 34, J.-F. Barbière ; Rev. sociétés 2000, p. 360, B. Bouloc ; JCP E 2000, p. 1380, D. Ohl.

¹⁶ X. . de Roux et K. Bougarthév, préc. p. 1026 s. Cf. Ch. Freyria, *Imprescriptibilité du délit en droit pénal des affaires ?* JCP E 1996, I, 563. Compar. J.-F. Renucci, *Infractions d'affaires et prescription de l'action publique*, D. 1997, Chron. 23. V. les propositions du rapport Marini, p. 110.

¹⁷ Crim. . 3 mai 1982, Rev. sociétés 1983, p. 811, B. Bouloc ; Crim. 6 févr. 1997 (aff. Botton, Noir) Rev. sociétés 1997, p. 146, B. Bouloc ; Bull. Joly 1997, p. 291, n° 118, J.-F. Barbière ; D. 1997, 334, J.-F. Renucci ; H. Matsopoulou D. aff. 1997, p. 784 ; Crim. 27 oct. 1997, préc. (aff. Carignon) ; Crim. 14 mai 1998, Rev. sociétés 1998, p. 806, B. Bouloc ; Bull. Joly 1998, p. 1145, n° 351, J.-F. Barbière.

¹⁸ Crim. . 27 juin 2001, Bull. Joly 2001, p. 1117, n° 251, J. F. Barbière. V. déjà, Crim. 5 mai 1997, Rev. sociétés 1998, p. 127, B. Bouloc.

¹⁹ Crim. . 27 juin 2001 préc. ; Crim. 10 avr. 2002, Rev. sociétés 2002, p. 549, B. Bouloc ; Crim. 14 mai 2003, Bull. Joly 2004, p. 1043, n° 221, J. F. Barbière (lettre anonyme) ; Crim. 16 nov. 2005, JCP E 2006, 2161, Ph. Conte ; Rev. sociétés 2006, p. 602, B. Bouloc ; Crim. 8 mars 2006, JCP E 2006, 1954, J. H. Robert (incidence d'une fraude fiscale sur le point de départ). L. Saenko, *La notion de dissimulation en matière d'abus de biens sociaux : évolution ou dérive ?* RTD com. 2005, p. 671.

instantanée consommée lors de chaque usage abusif des biens de la société, de telle sorte que l'usage constitutif de l'abus résulte non pas de la convention litigieuse mais de ses modalités d'exécution²⁰. Autrement dit, chaque paiement peut constituer une nouvelle infraction !

Concernant l'**action civile**, la jurisprudence considère que le délit d'abus de biens sociaux ne cause de préjudice direct qu'à la société. Cette action peut donc être exercée par la société elle-même (action sociale *ut universi*)²¹ ou par un actionnaire (action sociale *ut singuli*)²². En revanche, la jurisprudence estime qu'un actionnaire ne peut pas se porter partie civile à titre individuel, en cas de perte de valeur de ses titres résultant d'un « ABS » commis par un dirigeant²³. La même solution est donnée pour les créanciers de la société ou les tiers, qui ne peuvent invoquer devant le juge pénal qu'un préjudice qui, à le supposer établi, ne serait qu'indirect²⁴.

Sur l'abus de biens sociaux dans les groupes de sociétés, *cf. infra*, n° 671.

Pour sa part, le juge fiscal ne condamne pas systématiquement les actes illicites commis par les dirigeants²⁵. Seules sont sanctionnées les opérations poursuivies à des fins étrangères aux intérêts de l'entreprise, cet intérêt étant apprécié à court terme. Ainsi considère-t-il que la seule circonstance que les activités auxquelles se serait livré un dirigeant auraient un caractère délictuel ne suffit pas à établir que ces activités n'ont pas été effectuées pour le compte et dans l'intérêt de l'entreprise²⁶.

²⁰ . Crim. 8 oct. 2003 (aff. *Société Lambda / Matra-Hachette*) JCP E 2004, 425, J. H. Robert ; *Rev. sociétés* 2004, 155, B. Bouloc ; *Bull. Joly* 2004, p. 54, n° 6, J. F. Barbiéri ; *Dr. sociétés* 2004, n° 68, R. Salomon et déjà Crim. 28 mai 2003, *Bull. Joly* 2003, p. 1147, n° 238, J. F. Barbiéri. Adde, Y. Mayaud, *Appel à la raison ou pour une approche cohérente de la prescription de l'abus de biens sociaux*, D. 2004, 194.

²¹ V. . par ex. Crim. 29 juin 2005, *Dr. sociétés* 2006, n° 47, R. Salomon ; Crim. 8 mars 2006, *Dr. sociétés* 2006, n° 115, R. Salomon (recevabilité de l'action du liquidateur) ; Crim. 9 mars 2005, *Rev. sociétés* 2005, p. 886, B. Bouloc (irrecevabilité de la société mère).

²² Crim. . 28 janv. 2004, *Bull. Joly* 2004, p. 678, n° 132, J. F. Barbiéri ; *Rev. sociétés* 2004, 405, B. Bouloc ; *Dr. sociétés* 2004, n° 114, R. Salomon ; Crim. 14 déc. 2004, D. 2005, 432, A. Lienhard (pas de mandataire *ad hoc*).

²³ Crim. . 14 juin 2006, *Dr. sociétés* 2006, n° 151, R. Salomon ; Crim. 5 déc. 2001, *Bull. Joly* 2002, p. 492, n° 107, crit. H. Le Nabasque ; Crim. 18 sept. 2002, *Bull. Joly* 2003, p. 63, n° 11, J. F. Barbiéri. Cependant, le délit de présentation ou de publication de comptes ne donnant pas une image fidèle de la situation de la société peut causer un préjudice direct aux actionnaires qui sont alors recevables à agir, Crim. 30 janv. 2002 (aff. Haberer), *RJDA* 2002, p. 545, n° 646. Sur la justification de cette distinction, *cf. rapport* Cour de cassation pour 2002, p. 540.

²⁴ Par . ex. Crim. 28 févr. 2006, *Bull. Joly* 2006, p. 1035, n° 211, C. Mascala ; *Rev. sociétés* 2006, p. 389, B. Bouloc (irrecevabilité de l'agent judiciaire du Trésor) ; *Rev. sociétés* 1995, p. 746, B. Bouloc. *Cf.* A. Dekeuwer, *Les intérêts protégés en cas d'abus de biens sociaux*, JCP E 1995, I, 500. Sur l'action civile d'un créancier social contre le dirigeant d'une société soumise à une procédure collective, Crim. 30 mai 1994, *Bull. Joly* 1994, p. 1205, n° 323, J.-J. Daigre ; Sur l'action civile de la société contre ses anciens dirigeants, Crim. 16 févr. 1999, *Rev. sociétés* 1999, p. 646, B. Bouloc ; *Bull. Joly* 1999, p. 650, n° 143, D. Ohl ; JCP E 1999, p. 1633, J.H. Robert ; Crim. 27 oct. 1999, *Rev. sociétés* 2000, p. 364, B. Bouloc (syndicat) ; Crim. 23 mars 2005, JCP E 2005, 1230, J. H. Robert (salariés) ; Crim. 28 janv. 2004, *Bull. Joly* 2004, p. 827, n° 166, G. Auzéro ; *Dr. sociétés* 2004, n° 158, R. Salomon (salariés se plaignant d'une atteinte à leur réserve de participation) ; Crim. 23 févr. 2005 (2 esp.) *BRDA* n° 11-2005, p. 4 ; *Bull. Joly* 2005, p. 845, n° 190, P. Scholer (rejet de la constitution de partie civile de salariés et d'un syndicat de salariés). Cependant, la Chambre criminelle a admis dans l'affaire *Carignon* la recevabilité d'une association de consommateurs, Crim. 27 oct. 1997 préc. ; *cf. également* dans un groupe, Crim. 6 févr. 1996, JCP E 1996, II, 837, J. F. Renucci et O. Meyer ; Crim. 28 juill. 1999, *Bull. Joly* 2000, p. 63, n° 11, J. F. Barbiéri ; Crim. 27 oct. 1999, *RJDA* 2000, p. 237, n° 285.

²⁵ Sur . cette question, A. Fauchon, *La preuve de l'acte anormal de gestion*, in *La preuve*, sous la direction de C. Puigelier, *Études juridiques* 19, Litec, 2004, spéc. n°s 20 s.

²⁶ . CE 7 janv. 2000, *Philippe*, *RJF* 2/00, n° 162 ; *Dr. fisc.* 2000, n° 11, Com. 204, concl. G. Bachelier ; *RTD com.* 2000, p. 760, n° 6, F. Deboissy ; Ph. Losappio, *Déductibilité fiscale des sanctions pécuniaires ?*, *Dr. fisc.* 2000, n° 28, p. 1010 ; J.-L. Rossignol, *Risque et fiscalité de l'entreprise*, *Droit & patrimoine* nov. 2002, n° 109, p. 26 (déductibilité du montant de la condamnation civile contre un chef d'entreprise à la suite de son activité de recel de marchandises, dès lors qu'il n'est pas établi que cette activité délictueuse n'a pas été effectuée pour le compte et dans l'intérêt de l'entreprise, alors même qu'il s'expose à terme au risque réel d'être condamné au plan civil, indépendamment de toute condamnation pénale). Il est intéressant de relever, dans cette affaire, que le commissaire du gouvernement, s'appuyant expressément sur l'évolution de la jurisprudence de la Chambre criminelle relative à l'abus de biens sociaux, avait au contraire conclu à la non-déductibilité des sommes en cause pour risque excessif, l'entrepreneur ayant encouru dès l'origine le risque de subir la peine à laquelle il a été finalement et effectivement condamné. Égal., CE 30 déc. 2002, *Prieur* : *RJF* 3/03, n° 260 ; *Dr. fisc.* 2003, n° 20, comm. 370, concl. L. Austry (déductibilité du montant de la réparation civile versée par un chef d'entreprise condamné pour recel d'escroquerie, dès lors qu'il n'est pas établi que le paiement de la somme litigieuse relevait d'une gestion anormale, la seule circonstance que cette dépense ait été engagée ne suffisant pas à la faire regarder comme étrangère à l'intérêt de l'entreprise) ; dans le même sens, CAA Nancy 3 avr. 2003, *Cie Mosellane de Stockage*, *RJF* 8-9/03, n° 956, et *Sté Mackprang*, *Dr. fisc.* 2004, n° 3, comm. 89 (les espèces sont similaires ; il s'agit de la vente par une filiale pour le compte de sa société mère de stocks de céréales que cette dernière n'avait pas encore acquis). Sur la non-déductibilité des amendes pénales, *supra* n° 97.

Néanmoins, en ce qui concerne l'abus de biens sociaux, il semblerait qu'il considère qu'un tel acte consiste, par essence même, en un acte anormal de gestion²⁷.

²⁷. V. *supra* n° 52-1. En ce sens, v. concl. J. Delmas-Marsalet, sous CE 10 janv. 1973, *Dr. fisc.* 1974, n° 8, comm. 223 (la notion d'acte anormal de gestion « ne doit être appliquée qu'aux actes que l'on qualifierait, en droit des sociétés, de détournement des fonds sociaux »). Pour une position plus nuancée, F. Deboissy, *De l'abus de biens sociaux à l'acte anormal de gestion*, *RTD com.* 1999, p. 1002. Par ailleurs, il ressort d'une jurisprudence abondante que toute distribution occulte (sur cette notion, *Mémento Fiscal*, spéc. n° 2134) effectuée par un dirigeant l'a été nécessairement dans son intérêt personnel (sauf justification de leur utilisation dans le seul intérêt de la société) ; Crim. 27 mars 2002, *Peyrard*, *BRDA* 12/02, p. 3, n° 2. Une société peut être amenée à subir *fiscalement* les conséquences de certaines fautes pénales de ses dirigeants (vols et détournements de la part de ces derniers) alors même qu'elle en serait la principale victime. **De telles mésaventures peuvent se traduire par une charge déductible pour la société si le détournement est le fait d'un salarié n'ayant pas la qualité de mandataire social et qu'il a été opéré à l'insu des dirigeants, sauf en cas de comportement délibéré ou de carence manifeste desdits dirigeants (CE 5 oct. 2007, *Alcatel CIT*, *RJF* 12/07, n° 1381)**. La déductibilité sera également refusée si le détournement est le fait d'un associé. Dans une telle hypothèse, le droit fiscal considère qu'il y a distribution irrégulière de bénéfices, or les distributions ne sont jamais déductibles (il est indifférent ici que le détournement ait été opéré ou non à l'insu des dirigeants). Il semblerait que, dans le cas où la même personne cumulerait les deux qualités, ce soit celle de salarié qui l'emporte (CE 14 févr. 2001, *SA Manufacture d'appareillage électrique de Cahors*, *Bull. Joly* 2001, p. 916, n° 198, obs. P. Serlooten ; *Dr. fisc.* 2001, n° 36, comm. 748, extraits concl. J. Courtial ; en l'espèce, le salarié n'était qu'un associé très minoritaire). Sur la question, M. Cozian, *Une logique absurde : taxer la société au prétexte qu'un associé a « piqué » dans la caisse*, *BF Lefebvre* 10/99, p. 511. Dans le même sens, une société ne peut pas non plus constituer des provisions correspondant à de tels fonds : CE 21 févr. 2005, *Sté Jurisfisca* : *RJF* 5/05, n° 430. Entre les mains du dirigeant auteur du détournement, ces fonds constituent des distributions irrégulières de bénéfices : CE 30 avr. 2003, *Cohen* : *RJF* 8-9/03, n° 1031 (les fonds détournés par le directeur d'une entreprise constituent pour l'intéressé des sommes imposables à l'impôt sur le revenu, dans la catégorie des BNC) ; 25 juill. 2007, *Arnaudo* : *RJF* 12/07, n° 1426 (solution identique dans l'hypothèse de fonds détournés par le gérant d'une société).