HAL
archives-ouvertes.fr

Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien

Mouna Guedrib Ben Abderrahmen

▶ **To cite this version:**

Mouna Guedrib Ben Abderrahmen. Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien. Gestion et management. Université de Franche-Comté, 2013. Français. <NNT : 2013BESA0002>. <tel-00876893>

HAL Id: tel-00876893
https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00876893

Submitted on 25 Oct 2013

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

UNIVERSITE DE FRANCHE-COMTE
ECOLE DOCTORALE
«LANGAGES, ESPACES, TEMPS, SOCIETES»

UNIVERSITE TUNIS EL MANAR
FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET DE GESTION DE TUNIS

Thèse en vue de l'obtention du titre de docteur en
SCIENCES DE GESTION
(Université de Franche-Comté)
et en
SCIENCES COMPTABLES
(Université de Tunis El Manar)

IMPACT DES MECANISMES INTERNES DE GOUVERNANCE SUR LE RISQUE FISCAL : UNE ETUDE MENEE DANS LE CONTEXTE TUNISIEN.

Présentée et soutenue publiquement par

Mme Mouna GUEDRIB BEN ABDERRAHMEN

le 12 juin 2013

Sous la direction de
M. Mohamed Ali OMRI : Professeur
à l'Université de Tunis El Manar
et
M. Jean-Luc ROSSIGNOL, Maître de Conférences H.D.R.
à l'Université de Franche-Comté

Membres de jury :

Adel BOUBAKER, Professeur à l'université de Tunis El Manar
Martial CHADEFAUX, Professeur à l'université de Bourgogne
Hervé KRUGER, Docteur en droit, expert-comptable et commissaire aux comptes
Mohamed Ali OMRI, Professeur à l'université de Tunis El Manar
Christine POCHET, Professeur et Directrice de l'IAE de Paris, Rapporteur
Jean-Luc ROSSIGNOL, Maître de Conférences H.D.R. à l'université de Franche-Comté
Samir SRAIRI, Professeur agrégé à l'université de Jendouba, Rapporteur

Dédicaces

Je dédie ce travail de recherche à :

*Ma mère **Naima***
Pour m'avoir tant donné sans jamais demander
Ses prières m'ont été d'un grand intérêt durant toute ma vie
Que DIEU la protège et lui prête longue vie

*Mon père **Abdelwaheb***
Pour les précieux conseils qu'il m'a fournis tout au long de ma vie scolaire et universitaire et son soutien infaillible
Qu'il puisse trouver dans ce travail ma sincère reconnaissance

*Mon mari **Mehdi***
Pour la joie qu'il ma offert dans ma vie
Pour le soutien moral qu'il m'a apporté et pour ses sacrifices inestimables
Que DIEU m'aide à remplir sa vie de joie et de bonheur

*Mon fils **Mohamed Ali***
je lui souhaite une vie pleine de succès et de bonheur, et j'espère que cette thèse permet d'enraciner chez lui la passion de la recherche

*Mes frères **Walid**, **Khaled** et ma sœur **Rim** et son mari **Walid***
Pour les encouragements qu'ils n'ont cessé de me prodiguer durant la réalisation de ce travail
Que DIEU les préserve et leur offre bonne santé et pleine réussite

*A mes beaux parents **Fathia** et **Rebah***
*Aux frères et sœurs de mon mari : **Hamdi, Sami, Najla** et **Houda***
*A tous les membres de la famille **GUEDRIB, BEN ABDERRAHMEN et HAMMEMI***
En témoignage de l'affection et du respect que j'éprouve pour eux

*Mes chères amies **Ines** et **Amira***
Pour les bons moments qu'on s'est partagé

Remerciements

Je tiens à remercier :

DIEU
Pour m'avoir guidé pour atteindre ce stade

Mes directeurs de recherche
Monsieur le Professeur ***Mohamed Ali OMRI*** *et Monsieur le Maître de Conférences (HDR)* ***Jean-Luc ROSSIGNOL***
Pour avoir accepté de diriger ce travail
Pour les précieux conseils qu'ils m'ont prodigué tout au long de l'élaboration de ce mémoire
Pour leur disponibilité et leur patience qui m'ont permis de persévérer dans mes efforts
Qu'ils trouvent dans ce travail le témoignage de mon profond respect
et de ma sincère gratitude

Les membres du jury pour l'honneur qu'ils m'ont fait
en acceptant de juger ce travail

Les responsables des entreprises qui ont eu l'amabilité de répondre
à notre questionnaire

Tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce mémoire, dont les membres de l'Unité de recherche FIESTA et de l'Unité Fi_2CA

Sommaire

Dédicaces 2
Remerciements 3
Sommaire 4
Introduction Générale 5
1. Contexte et motivation 6
2. Objectif et pertinence de la recherche 9
3. Méthodologie et résultats 10
4. Organisation du document 14
Chapitre 1 : Définition Des Concepts 16
Section 1 : Risque fiscal : Définitions, Caractéristiques et Typologies 18
1. Définition et caractéristiques propres du risque fiscal : une revue de la littérature 18
2. Définition et typologie du risque fiscal : une proposition de synthèse 60
Section 2 : Gestion du risque fiscal : Définition et Étapes 71
1. Gestion des risques de l'entreprise : définition et étapes 71
2. Définition et caractéristiques de la gestion du risque fiscal de l'entreprise 75
3. Etapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal 78
Conclusion 86
Chapitre 2 : Fondement Théorique De La Recherche 87
Section 1 : Théorie des jeux : modélisation du comportement de l'administration fiscale et de l'entreprise à l'égard du risque fiscal 89
1. Théorie des jeux et domaine fiscal : une revue de la littérature 89
2. Introduction du risque fiscal dans le jeu entre l'entreprise et l'administration fiscale 105
Section 2 : Théorie partenariale de la gouvernance et risque fiscal 118
1. Théorie partenariale de la gouvernance et gestion des risques 118
2. Contribution partenariale à la gestion des risques de l'entreprise 122
3. Risque fiscal, gouvernance actionnariale et gouvernance partenariale 127
4. Gestion du risque fiscal, responsabilité sociale et culture fiscale de l'entreprise 134
Section 3 : Acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal 140
1. Rôle des acteurs internes dans la gestion du risque fiscal 140
2. Rôle des acteurs externes dans la gestion du risque fiscal 164
Conclusion 199
Chapitre 3 : Méthodologie Et Résultats De La Recherche 200
Section 1 : Méthodologie de la recherche 202
1. Analyse des arrêts fiscaux rendus en cassation 202
2. Analyse des états financiers et des rapports des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées 203
3. Régression logistique 203
Section 2: Résultats et Interprétation 218
1. Résultats de l'analyse de la jurisprudence fiscale tunisienne 218
2. Résultats de l'analyse des états financiers et des rapports généraux des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées 241
3. Résultats de la conduite de régressions et Analyse des données issues du questionnaire 282
Conclusion 336
Conclusion Générale 339
Bibliographie 346
Annexe 359
Table des matières 366
Liste des Figures 370
Liste des Tableaux 371
Liste des abréviations 373

Introduction Générale

1. Contexte et motivation

Les scandales financiers vécus cette dernière décennie partout dans le monde (Enron, Worldcom, Parmalat, UBS, Batam…) soulèvent de plus en plus la nécessité d'avoir un système de gouvernance efficace. Dans ce cadre, plusieurs chercheurs soulignent l'importance de la gestion des risques comme étant l'un des éléments fondamentaux d'une bonne gouvernance des entreprises (Zeghal et Ajili, 2005). Il est ainsi essentiel qu'un processus de gouvernance efficace reconnaisse les différents types de risques auxquels l'entreprise peut être confrontée et les maîtrise afin d'assurer sa pérennité et sa compétitivité aussi bien sur le plan national qu'international.

La vie de l'entreprise est organisée par un ensemble de règles juridiques. Bien que ces règles soient assez souvent perçues comme un ensemble de contraintes imposées au gestionnaire, Amann et Lethielleux (2005, p. 7 2) les considèrent comme «un outil de diagnostic en gestion, d'optimisation de la gestion et de réglementation des concepts en la matière». Le droit est un outil de diagnostic dans la mesure où il vérifie la régularité, la sécurité et l'efficacité de situations impliquant des normes juridiques. En tant qu'outil d'optimisation, il procure des outils adéquats pour le fonctionnement de l'entreprise et il permet enfin de réglementer les concepts de gestion. Selon Masson et Bouthinon-Dumas (2011, p. 233), «à condition de déceler les opportunités et les menaces que recèle le droit et de disposer des services de juristes capables d'exploiter les ressources juridiques, l'entreprise peut optimiser juridiquement sa gestion et même élaborer des stratégies juridiques qui peuvent lui conférer un avantage compétitif». Ainsi, le droit est de plus en plus considéré comme un outil d'optimisation au service des dirigeants d'entreprise. Cette optimisation ne peut se réaliser sans une maîtrise des risques liés aux règles juridiques.

Gouadain (2000, p. 7) souligne qu'«il ne suffit pas d'énoncer des règles pour qu'elles soient appliquées». L'application des règles juridiques à la vie de l'entreprise peut s'avérer difficile, étant donné la variété de ces règles, leur complexité et leur évolution permanente dans l'espace et dans le temps. Cette évolution touche une branche importante du droit qu'est le droit fiscal. Le droit fiscal peut être porteur d'un véritable risque pour l'entreprise. Selon Rossignol (2010, p.157), «l'optimisation ne peut logiquement trouver sa place que subsidiairement par rapport à la gestion du risque fiscal. Une entreprise ne peut en effet chercher à optimiser la dimension fiscale de ses opérations sans maîtriser préalablement le risque fiscal». Ce risque englobe, selon le même auteur, deux acceptions: «la première,

classique, correspond au non respect, volontaire ou non, des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi inefficiente, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important» (Rossignol, 2010, p.157). Pour le risque fiscal, se conjugue ainsi un risque sanction à un risque perte d'opportunité. Ce risque peut, non seulement, engendrer des problèmes financiers, mais peut aussi nuire à la réputation des entreprises.

C'est ainsi qu'un intérêt croissant est accordé actuellement à la gestion de ce risque aussi bien par les chercheurs que par les autorités fiscales de plusieurs pays dans le monde. Les premières études ont été menées principalement par les cabinets d'audit internationaux (Ernst & Young 2004, 2006, 2008 ; PWC, 2004…) ; elles ont été suivies par d'autres recherches plus récentes (Wunder, 2009 ; Erle, 2008 ; Lanis et Richardson, 2011 ; Armstrong et *al.* 2012…) qui soulèvent l'importance de la mise en place d'une stratégie de gestion du risque fiscal du coté de l'entreprise et examinent, entre autres, les rôles que peuvent jouer certains mécanismes de gouvernance dans la réduction de ce risque (conseil d'administration, auditeur externe, structure de propriété...). D'autres recherches mettent encore l'accent sur la nécessité d'adopter une stratégie de gestion du risque fiscal du côté de l'administration fiscale afin de permettre une meilleure allocation de ses ressources dans les opérations de contrôle et présentent les actions menées dans ce cadre par les autorités fiscales de plusieurs pays dans le monde (Freedman et *al.*, 2009 ; OCDE[1], 2009, 2004).

Le contexte tunisien, vraisemblablement influencé par les développements vécus sur le plan international, semble être un cadre propice pour l'étude de la problématique du risque fiscal des entreprises et ce pour plusieurs raisons. Le guide de bonnes pratiques de gouvernance des entreprises tunisiennes élaboré en 2008 par l'Institut Arabe des Chefs d'entreprises en collaboration avec le *Center of International Private Entreprise* soulève le rôle de la fonction fiscale, du conseiller externe, de l'administration fiscale et du commissaire aux comptes (ci-après CAC) dans la gestion des risques fiscaux. Le guide du rapport annuel préparé en 2009 par le même institut met également l'accent sur la nécessité de présenter les facteurs de risque de l'entreprise, leurs impacts ainsi que la manière de les gérer.

Outre ces guides, les dispositions réglementaires en Tunisie semblent favoriser une meilleure gestion du risque fiscal. En effet, la norme comptable générale et la norme 14 relative aux éventualités et aux événements postérieurs à la date de clôture exigent la prise

[1] L'OCDE est l'organisation de coopération et de développement économique. Composée de 30 pays, cette organisation soutient les pays membres dans la mise en place d'un développement économique, financier et social.

en compte d'un tel risque dans les états financiers soit par le biais d'une provision ou d'une information insérée dans les notes. Aussi, la loi de renforcement de la sécurité des relations financières promulguée en 2005 souligne que le rapport annuel sur la gestion des sociétés cotées et faisant appel public à l'épargne doit contenir, entre autres, des éléments sur le contrôle interne et que le rapport du commissaire aux comptes doit inclure une évaluation générale du contrôle interne.

D'autres dispositions réglementaires attribuent aux commissaires aux comptes ainsi qu'aux conseils externes un rôle important dans la détection des risques fiscaux de leurs clients. Les commissaires aux comptes sont tenus de par la loi de dégager les irrégularités fiscales et de les révéler. En cas de défaut, il y aura saisie de la commission de contrôle par l'administration fiscale en cas de découverte de ces irrégularités fiscales (article 22 de la loi 88-108 du 18 Août 1988). Le conseil externe, qu'il soit un expert-comptable ou un conseil fiscal, est tenu par la loi de respecter la réglementation fiscale et d'inciter l'entreprise à la respecter. Il doit aussi procurer la meilleure alternative possible à son client, à condition que le service rendu ne nuise pas à son objectivité ainsi qu'à son intégrité et qu'il soit rendu tout en respectant la loi et avec compétence (code de déontologie de la profession de conseil fiscal et code d'éthique professionnelle pour les experts comptables). La réglementation fiscale prévoit des sanctions pour les conseils qui se trouvent complices d'opérations de fraude fiscale (article 99 du code des droits et procédures fiscaux).

Du côté de l'administration fiscale, de nouvelles dispositions prévues par le décret n° 2008-94 du 16 janvier 2008 ainsi que par la loi des finances 2011 semblent favoriser une meilleure gestion des risques fiscaux des entreprises. En effet, la création de la direction des grandes entreprises permet d'attribuer à ces entreprises un guichet unique et d'accroître la probabilité de détection des risques fiscaux. La création de deux organes à caractère consultatif qui sont le médiateur fiscal et la commission de réexamen des arrêtés de taxation d'office donne plus de garanties aux contribuables dans leur relation avec l'administration fiscale.

Tous ces facteurs ont renforcé notre intérêt pour l'étude du risque fiscal dans le contexte tunisien. Notre problématique est ainsi la suivante : **quel est l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal des entreprises tunisiennes ?**

2. Objectif et pertinence de la recherche

De notre problématique découle trois objectifs :

- **Le premier objectif** a trait à **l'identification de la nature des problèmes fiscaux entre les entreprises tunisiennes et l'administration fiscale et des sources éventuelles de ces problèmes.** A travers une analyse de contenu des arrêts fiscaux rendus en cassation, le but est de savoir la nature des risques fiscaux des entreprises tunisiennes confirmés par la procédure contentieuse.

- **Le deuxième objectif** est de **déceler si les entreprises tunisiennes divulguent des informations de nature fiscale dans les états financiers et, plus précisément, des informations sur le risque fiscal.** Un dépouillement des états financiers et des rapports généraux des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées permettra de répondre à cet objectif.

- **Le dernier objectif** porte sur **une analyse du rôle des mécanismes internes de gouvernance dans la réduction du risque fiscal des entreprises tunisiennes cotées.** Plus précisément, l'objectif a trait à l'examen de l'impact des caractéristiques du conseil d'administration et de la fonction d'audit interne sur la probabilité de présence du risque fiscal.

Le présent travail de recherche peut s'avérer pertinent à plusieurs égards. **Sur le plan théorique**, notre étude contribue à la littérature existante en proposant une définition complète qui traite tous les aspects du risque fiscal. En effet, les définitions existantes semblent être très générales ou visent, dans certains cas, quelques aspects du risque fiscal (sources ou sanctions de ce risque). La définition présentée dans cette étude, rejoint et complète celle avancée par Rossignol (2002a) qui semble être la plus précise et la plus adaptée au contexte tunisien.

Cette étude enrichie la littérature existante en examinant l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal et ne se limite pas seulement à la planification fiscale risquée qui constitue une composante de ce risque. En effet, la plupart des recherches académiques existantes s'est limitée à l'examen de l'impact des mécanismes de gouvernance sur la planification fiscale risquée.

Aussi, deux théories ont été mobilisées dans l'étude de la problématique du risque fiscal. D'une part, la théorie des jeux postule l'existence d'un jeu entre l'entreprise et

l'administration fiscale et a permis d'étudier le comportement de ces deux acteurs à l'égard du risque fiscal. D'autre part, la théorie partenariale de la gouvernance repose sur la notion de responsabilité sociale de l'entreprise et soulève le rôle des mécanismes internes de gouvernance dans la réduction du risque fiscal et ce pour préserver l'intérêt de tous les partenaires, y compris, l'administration fiscale.

Sur le plan empirique, la méthodologie employée est riche étant donné qu'elle repose sur plusieurs sources de données et sur diverses méthodes d'analyse de ces données. La triple méthodologie poursuivie a permis ensuite de concilier les résultats trouvés pour chaque étude empirique. Aussi, lors de l'examen de l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal, une nouvelle mesure du risque fiscal a été conçue. Cette mesure ne se limite pas à une seule composante de ce risque et est adaptée au contexte tunisien et issue des dispositions réglementaires en la matière. La mesure du risque fiscal a été aussi affinée davantage en retenant seulement les risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle fiscal et pour lesquels il doit y avoir une gestion proactive. Cette étape a permis d'examiner le rôle des mécanismes internes de gouvernance dans la gestion proactive du risque fiscal.

Enfin, les résultats obtenus sont pertinents dans la mesure où ils montrent que la problématique du risque fiscal doit être examinée tout en tenant compte des spécificités de chaque secteur d'activité. En effet, les résultats trouvés mettent en évidence que les mécanismes de gouvernance qui jouent un rôle significatif dans la gestion 'comptable' du risque fiscal différent entre les entreprises financières et non financières.

3. Méthodologie et résultats

Pour répondre à notre problématique de recherche, plusieurs sources de données (arrêts fiscaux rendus en cassation, états financiers des sociétés tunisiennes cotées et questionnaire administré auprès de ces mêmes sociétés) et diverses méthodes d'analyse de données (analyse de contenu et analyse de régression) ont été mobilisées.

D'abord, notre recherche a permis de déceler la nature des problèmes fiscaux qui surgissent entre l'administration fiscale et les entreprises à travers une analyse de la jurisprudence fiscale tunisienne, et plus précisément à travers une analyse de 108 arrêts fiscaux rendus en cassation pour les années 2005, 2006, 2007 et 2008. Les résultats issus de l'analyse montrent que les problèmes soulevés par les arrêts constituent tous des risques de non-conformité qui se matérialisent par un non-respect involontaire de la réglementation fiscale, par la fraude fiscale, par l'acte anormal de gestion et par l'abus de

droit par simulation. Il ressort aussi de l'analyse qu'un faible système de génération des informations comptables est de nature à engendrer un risque fiscal pour les entreprises. Aussi, la conduite d'opérations spécifiques et non récurrentes a engendré un risque fiscal pour les entreprises qui font l'objet de cette étude. Les résultats montrent également que l'ambigüité et la complexité des textes fiscaux entraînent un risque fiscal pour les entreprises. Enfin, l'analyse des arrêts a permis de constater une efficacité limitée du juge de la cour d'appel et de la commission spéciale de taxation d'office dans la résolution des litiges.

Ensuite, une analyse de contenu a été conduite auprès des états financiers et des rapports généraux des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées et ce sur la période 2006-2010. La période retenue comporte les années les plus récentes qui suivent la promulgation de la loi de renforcement de la sécurité des relations financières mais qui précèdent la révolution tunisienne qui s'est déroulée en 2011. Rappelons d'abord que la norme comptable générale ainsi que la norme 14 relative aux éventualités et aux événements survenus après la date de clôture exigent la prise en compte comptable ou la mention dans les notes aux états financiers des charges probables d'impôt. Aussi, le commissaire aux comptes est tenu, d'après l'article 22 de la loi 88-108 du 18 août 1988, de détecter et de révéler les irrégularités fiscales. Conformément à ces dispositions, l'analyse de contenu montre que les entreprises divulguent des informations sur le risque fiscal soit par le biais d'une provision soit par le biais d'une information sur ce risque insérée dans les notes aux états financiers ou dans le rapport général du commissaire aux comptes et ce dans 21,98% des cas. Les entreprises non financières sont celles qui présentent plus de risques fiscaux (63,99% pour ces entreprises contre 36,01% pour les entreprises financières).

Les risques divulgués sont liés à des opérations de vérification fiscale dans 53,55% des cas ce qui montre bien que la prise en considération du risque fiscal dans les états financiers se fait d'une façon rétrospective pour plus de la moitié des cas et non d'une façon prospective. Pour les risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle fiscal (46,45% des cas), ils proviennent, de la méconnaissance du traitement fiscal approprié (34%), du non-respect de la réglementation (retenues à la source non effectuées… avec un taux de 32%), d'un traitement comptable inapproprié (10%) et du changement de la réglementation fiscale (5,83%). Dans 18,17% des cas, des provisions sont comptabilisées sans indication des motifs de leur constatation. Aussi, les risques fiscaux divulgués ont donné lieu à la couverture comptable par le biais d'une provision dans 64,07% des cas.

Pour le reste des cas, la non constatation des provisions est due dans une large mesure à une difficulté d'estimation du montant du risque fiscal. La constatation de provision dépend de ce fait des jugements des dirigeants des entreprises.

L'analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées a montré, cependant, que certaines sociétés ne donnent pas le détail de la rubrique des provisions pour risques et charges et qu'il n'était pas ainsi possible de vérifier la présence ou l'absence d'une provision pour risque fiscal. A cet effet, et pour pouvoir tester les hypothèses de recherche, un questionnaire a été administré auprès de ces sociétés afin de collecter, entre autres, une telle information.

La troisième et dernière étape porte ainsi sur la conduite de régressions logistiques afin de tester l'effet des mécanismes internes de gouvernance sur la probabilité de présence du risque fiscal tout en examinant l'impact d'autres acteurs internes et externes impliqués théoriquement dans la gestion de ce risque. Les mécanismes internes de gouvernance sont le conseil d'administration et la fonction d'audit interne.

Les hypothèses avancées stipulent que la probabilité de présence du risque fiscal diminue avec l'indépendance du conseil d'administration (hypothèse 1), la séparation des postes de directeur général et de président du conseil d'administration (hypothèse 2), l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit (hypothèse 3) et l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne (hypothèse 4). L'effet de la présence d'un service fiscal, de la qualité de l'auditeur externe, du recours à un conseil externe en matière fiscale, de la taille de l'entreprise et de l'appartenance au secteur financier sur la probabilité de présence d'un risque fiscal a été aussi examiné.

La régression a été conduite sur l'échantillon total des sociétés tunisiennes cotées ayant répondu au questionnaire sur la période 2006-2010 (39 sociétés financières et non financières), et ce en utilisant trois mesures. La première mesure du risque fiscal est une variable dichotomique qui est égale à 1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes continet des informations sur ce risque et 0 sinon. Les résultats trouvés mettent en évidence un lien positif entre la probabilité de présence du risque fiscal d'une part et l'indépendance du conseil d'administration et le recours à un conseil externe en matière fiscale d'autre part. Ces résultats permettent d'infirmer les quatre hypothèses avancées. Toutefois, ces résultats peuvent être expliqués par l'existence de la provision dans la mesure du risque fiscal. Bien que cette provision permette de capter l'existence d'un risque fiscal, elle représente aussi un moyen de gestion

comptable de ce risque. Pour vérifier si le résultat trouvé est dû à cette composante, une deuxième régression a été menée en remplaçant la première mesure du risque fiscal par une deuxième variable muette qui est égale à 1 en présence d'une provision pour impôt ou pour risque fiscal et 0 sinon. Les mêmes résultats ont été obtenus avec cette deuxième variable dépendante ce qui montre bien que le premier résultat est expliqué par l'existence de la composante provision dans la mesure du risque fiscal. Le résultat peut ainsi être interprété comme suit : plus le conseil d'administration est indépendant et plus il y a un recours aux services du conseil externe, plus les entreprises ont tendance à gérer comptablement le risque fiscal par le biais des provisions.

Une autre mesure du risque fiscal a été adoptée en retenant seulement les risques fiscaux non liés à des opérations de vérification menées par l'administration fiscale. Ces risques sont au nombre de 60 dont 58 sont constatés par le biais d'une provision pour risque fiscal. Tel qu'illustré dans la partie théorique, les mécanismes internes de gouvernance sont censés jouer leur rôle dans la réduction ou dans la gestion du risque fiscal dans la phase qui précède tout contrôle, en assurant ainsi une gestion proactive de ce risque. Les résultats soulèvent de même le rôle joué par le conseil d'administration (indépendance), par le conseil externe en matière fiscale mais aussi par l'auditeur externe appartenant aux BIG 4 dans la gestion comptable proactive du risque fiscal par le biais des provisions. Aussi, la taille de l'entreprise semble exercer un impact négatif sur la probabilité de gestion comptable proactive de ce risque à travers la provision.

Les trois régressions citées ci-dessus ont été menées sur tout l'échantillon des sociétés tunisiennes cotées. Or, ces dernières appartiennent à divers secteurs d'activités et les mécanismes internes de gouvernance peuvent jouer différemment entre le secteur financier et non financier et ceci alors que les dispositions réglementaires régissant le conseil d'administration et le comité d'audit sont plus anciennes au niveau du secteur financier. Aussi, à travers l'analyse de contenu des états financiers de toutes les sociétés tunisiennes cotées, les risques fiscaux se présentent plus au niveau des entreprises non financières.

Après avoir séparé les entreprises financières et non financières, les trois régressions logistiques sont reconduites pour chaque sous-échantillon. Les résultats montrent que les acteurs qui interviennent dans la problématique du risque fiscal différent entre les deux sous échantillons. Pour les entreprises non financières, l'indépendance du conseil d'administration et la qualité de l'auditeur externe semblent jouer un rôle important dans la gestion comptable du risque fiscal par le biais des provisions. Par contre, dans le secteur financier, se sont plutôt l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne et le

recours à un conseil externe en matière fiscale qui influencent cette gestion. En effet, l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne diminue la probabilité de présence et de gestion du risque fiscal (à travers la provision) alors que le recours à un conseil externe en matière fiscale augmente la gestion comptable de ce risque. Pour la première mesure du risque fiscal, un lien positif a été identifié entre l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit et la probabilité de présence du risque fiscal.

Pour enrichir davantage notre étude empirique, des informations sur chaque acteur impliqué dans la problématique du risque fiscal (service fiscal, fonction d'audit interne, conseil d'administration, conseil externe, problèmes avec l'administration fiscale…) ont été collectées auprès des sociétés tunisiennes cotées à travers un questionnaire. Ces informations ont permis d'expliquer certains résultats trouvés dans l'analyse des régressions. Les réponses aux questions posées montrent que les services fiscaux des entreprises s'intéressent plus à la conformité fiscale et à la gestion fiscale qu'à la gestion des risques fiscaux ce qui permet d'expliquer l'absence de lien significatif entre la présence de ce service et la mesure du risque fiscal. Aussi, l'intervention du conseil externe se fait plus d'une manière permanente dans le secteur financier par rapport aux entreprises non financières (son intervention se fait plus d'une façon ponctuelle) ce qui permet d'expliquer le lien significatif identifié entre la variable relative au recours à un conseil externe et les mesures du risque fiscal pour ce secteur.

Enfin, les entreprises interrogées par questionnaire considèrent que l'ambigüité et la complexité des règles fiscales constituent le problème principal avec l'administration fiscale et ce quel que soit le secteur d'activité ce qui a été déjà soulevé lors de l'analyse de la jurisprudence fiscale. Ces entreprises soulèvent de même l'importance de la technique de rescrit comme un outil pour résoudre les problèmes fiscaux.

4. Organisation du document

Notre thèse suit le plan suivant : dans un premier chapitre, les concepts clés de notre étude ont été définis. Une clarification de la notion même de risque fiscal constitue un préalable indispensable, afin de mieux en cerner les caractéristiques, les sources ainsi que les sanctions associées, en vue d'une typologie pertinente. Cette clarification suscite la proposition de notre définition du risque fiscal qui vient enrichir la littérature existante. La notion de gestion du risque fiscal est aussi définie en mettant l'accent sur les différentes étapes de cette gestion.

Un deuxième chapitre présente le fondement théorique de notre étude et examine le rôle des acteurs internes et externes dans la gestion du risque fiscal. Dans ce cadre, la théorie des jeux semble être un cadre propice pour analyser les comportements des deux acteurs principaux dans le cadre de notre étude, à savoir l'entreprise et l'administration fiscale, vis-à-vis du risque fiscal. La relation entre ces deux acteurs a déjà fait l'objet d'études antérieures (Zheng, 2002 ; Mills et Sansing, 2000) en se basant notamment sur la théorie des jeux.

Après avoir analysé le comportement de ces deux acteurs principaux vis-à-vis de la problématique du risque fiscal, il convient d'examiner, en se basant sur la théorie partenariale de la gouvernance, le rôle de certains acteurs internes et externes à l'entreprise dans la gestion de ce risque. Ceci conduit à la formulation d'hypothèses sur le rôle des mécanismes internes de gouvernance dans la réduction du risque fiscal.

Le troisième et dernier chapitre présente la méthodologie poursuivie ainsi que les résultats trouvés pour chaque étape de cette méthodologie. Les résultats de l'analyse de la jurisprudence fiscale sont présentés dans une première étape. Ils sont suivis par les résultats de l'analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées. Les résultats de la conduite de régressions sont présentés en troisième niveau et sont discutés au regard d'autres informations collectées auprès des mêmes sociétés par le biais du questionnaire. Une synthèse et un recoupement des divers résultats trouvés ont été faits à la fin de ce chapitre. La thèse est enfin clôturée par une conclusion générale.

Chapitre 1 : Définition Des Concepts

Ce premier chapitre s'intéresse à la définition des concepts clés de cette étude, à savoir le risque fiscal et la gestion du risque fiscal. «Le risque est une composante incontournable de la vie. Sans risque, il n'y a pas de vie» (Barthélémy et Courrèges, 2004, p. 13). Il s'ensuit que la notion de risque est omniprésente dans tous les domaines de vie et aucun de ces domaines ne pourrait ignorer son existence. D'après Nguéna (2008, p. 9), «le risque est consubstantiel à l'activité de l'homme. Il l'est d'autant plus lorsqu'il s'agit de piloter des organisations par essence complexes car faisant intervenir des processus variés et interconnectés mais surtout des êtres humains». L'entreprise est au centre de l'étude du risque des organisations. Selon Maurer (2006, p. 50), «dans l'esprit des managers, le risque est au centre des décisions relevant de la gestion globale de l'entreprise». Cette dernière, voulant assurer sa pérennité par la création de valeur, agit dans un environnement de plus en plus complexe et porteur de risques. Aussi, tout au long de son activité, l'entreprise peut être confrontée à une multitude de risques dont on peut citer essentiellement les risques financiers, opérationnels, stratégiques, juridiques et de réputation.

D'après Rossignol (2010, p. 156), « la fiscalité est devenue, sans conteste, un paramètre nécessaire de la gestion de toute organisation ». Cet élément n'est pas aussi exempt de risque. «La fiscalité apparaît ainsi comme une contrainte financière et risquée pour l'entreprise» (Chadefaux, 1987a, p. 26). Il en ressort un risque fiscal pour l'entreprise. Quelle est la position du risque fiscal dans cette panoplie de risques et que recouvre en fait ce type de risque ?

Pour répondre à cette question, une clarification de cette notion constitue un préalable indispensable, afin de mieux en cerner les caractéristiques, les sources ainsi que les sanctions associées, en vue d'une typologie pertinente. Il en est aussi de la notion de gestion du risque fiscal.

Le premier chapitre s'articule ainsi de la manière suivante. Une première section est consacrée à la définition du concept de risque fiscal et à la présentation de sa typologie. Dans une deuxième section, la notion de gestion du risque fiscal doit faire l'objet d'une clarification en la définissant et en présentant ses étapes.

Section 1 : Risque fiscal : Définitions, Caractéristiques et Typologies

Il convient, dans une première étape, d'analyser en profondeur la notion de risque fiscal en passant en revue les définitions et les caractéristiques de cette notion avancées par les chercheurs. Cette revue sera suivie, dans une deuxième étape, par une proposition d'une définition et d'une typologie du risque fiscal.

1. Définition et caractéristiques propres du risque fiscal : une revue de la littérature

Tout au long de son activité, l'entreprise peut subir une multitude de risques de natures et d'ampleurs diverses. Dans ce premier paragraphe, il convient de présenter les définitions de la notion de risque au niveau de l'entreprise, les typologies de risques de l'entreprise pour se focaliser par la suite sur l'étude du risque fiscal, partie intégrante de ces typologies.

1.1. Définition du risque d'entreprise

Avant de présenter les définitions du risque de l'entreprise, il est utile de donner les définitions génériques de la notion de risque.

1.1.1. Définitions génériques de la notion de risque

Le dictionnaire Robert attribue la définition suivante au mot risque : «danger éventuel plus au moins prévisible» ou «éventualité d'un événement préjudiciable à la santé, la vie de quelqu'un, la possession de quelque chose».

Une autre définition présentée par Desroches et *al.* (2007, p. 34) considère le risque comme «la mesure d'un ensemble d'éléments de la situation dangereuse qui, combinés à des conditions particulières d'environnement, redoutées ou non, connues ou non, peuvent entraîner des conséquences préjudiciables ou accidentelles».

Ces définitions mettent l'accent sur la connotation négative de ce terme en l'associant généralement à une perte ou à un préjudice. Il s'agit en d'autres termes du risque pur qui se définit, selon Louisot (2009, p. 7), comme «un événement aléatoire dont la survenance entraîne une perte pour l'entreprise». Le même auteur souligne qu' «au cours des dernières décennies, on a pris l'habitude de ne considérer que l'aspect négatif de l'incertitude du futur, en un mot la probabilité de pertes engendrées par un événement aléatoire, en oubliant la possibilité de gains, et que l'on nomme aujourd'hui opportunités» (Louisot, 2009, p. 5). D'autres chercheurs présentent ainsi des définitions de la notion du risque qui englobent aussi bien ses aspects négatifs que positifs.

Selon Picard (2004, p. 72), «le risque est le résultat de l'incertitude, qui est produite parce que les gens sont incapables de connaitre tout et parce que l'avenir n'est pas entièrement prévisible».

Aubert et Bernard (2004, p. 32), quant à eux, définissent le risque comme «la probabilité d'occurrence d'un événement et son impact sur une entité». D'après ces mêmes auteurs, le risque est composé essentiellement de trois éléments qui sont le facteur de risque, l'événement et l'impact: «les facteurs de risque influencent la probabilité d'un événement et l'ampleur de son impact» (Aubert et Bernard, p. 31). Ils ajoutent que le risque peut avoir une valeur positive en plus de celle négative et est considéré dans ce cas comme une opportunité. En effet, les facteurs de risque peuvent entraîner des impacts positifs sur l'entité.[2]

Dans le même ordre d'idées, Barthélemy et Courrèges (2004, p. 11) définissent le risque comme «une situation (ensemble d'événements simultanés et consécutifs) dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entité (individu, famille, entreprise, collectivité) qui le subit». Selon ces mêmes auteurs, certains risques ont des effets positifs et on les qualifie de «chance» ou «opportunités» et d'autres ont des effets négatifs.

D'après ces définitions, la notion de risque est largement associée à celle d'incertitude dans la mesure où elle reste du domaine de la probabilité (dont la réalisation reste éventuelle ou incertaine) et pourrait avoir des effets aussi bien positifs que négatifs sur l'entité qui le subit. Ainsi, les caractéristiques du risque, telles que présentées par Barthélemy et Courrèges (2004), sont les suivantes :

- Sa probabilité d'occurrence ou sa fréquence f ;
- Ses effets ou gravité G.

Le risque est égal au produit de ces deux grandeurs ; il s'agit de la criticité C= f*G.

Dans ce cad re, Hassid (2008, p. 54) signale la difficulté de prévision de ces deux grandeurs : «ni la fréquence, ni la gravité ne peuvent être prévues avec précision». Ces deux grandeurs peuvent, selon le même auteur, être mesurées soit à l 'aide d'approches quantitatives (la fréquence, les lois de probabilité qui donnent une estimation de ces deux

2 Cette entité pour laquelle le risque est évalué peut être une organisation, une institution, un projet, un individu...

paramètres) ou qualitatives (matrice à deux entrées avec la fréquence en ordonnée et la gravité en abscisse)[3].

1.1.2. L'entreprise et le risque

«Dans la vie de l'entreprise, comme dans les théories économiques et financières, le risque est considéré comme inhérent à l'acte d'entreprendre» (Louisot, 2009, p.5). L'entreprise n'est plus considérée comme une «boîte noire». Elle agit dans un environnement économique, financier et réglementaire de plus en plus complexe, dynamique, évolutif, hostile (Paris et Aubin, 2002; Zeghal et Agili, 2005 ; Le Ray, 2006) et porteur de risques.

Le Ray (2006) présente quatre cercles qui décrivent la situation de l'entreprise dans son environnement. Le premier cercle représente l'entreprise avec ses structures et son fonctionnement, son personnel, ses actifs physiques… ; le deuxième cercle entoure l'entreprise et englobe les parties prenantes contractuelles (fournisseurs, clients, collectivités publiques…). Le troisième cercle représente l'environnement marché (concurrents, consommateurs finaux) et le quatrième cercle indique l'environnement indirect c'est-à-dire le climat national ainsi que les événements internationaux. D'après l'auteur, l'existence de l'entreprise dans ce s ystème complexe exige de maîtriser son environnement interne et sa sphère d'activité, de connaître son environnement marché et d'être à l'écoute de son environnement indirect.

Le risque d'entreprise est défini par le cabinet Ernst &Young comme «la menace qu'un événement, une action, ou une inaction affecte la capacité de l'entreprise à at teindre ses objectifs stratégiques et compromettre la création de valeur ».[4] La limite de cette définition réside dans le fait qu'elle évoque seulement le cas de risque négatif. Tout en s'appuyant sur cette définition, Moreau (2002) souligne que la notion du risque de l'entreprise comporte trois dimensions: le péril ou le danger identifié ou non identifié (source de risque), ce que affectent les périls (les objectifs ou les processus de l'entreprise) et la mesure de la vulnérabilité qui dépend de la probabilité d'occurrence et de la mesure d'impact.

Toutefois, l'acte d'entreprendre est subordonné aussi à la prise de risque par les responsables de l'entreprise dans le but de réaliser des profits ou de créer de la valeur. En effet, d'après Barthélémy et Courrèges (2004, p. 13), «la conscience que le risque n'est pas

3 L'approche qualitative qui repose sur la matrice donne quatre catégories de risques qui sont les suivantes : risques mineurs (risques de fréquence et de gravité faibles), risques catastrophiques (risques de fréquence faible et de gravité élevée), risques opérationnels (risque de fréquence élevée et de gravité faible) et risques à éviter (risque de fréquence et de gravité élevées).

4 Citée par Moreau (2002).

une fatalité, mais la résultante d'une combinaison d'événements fut aussi le moteur de la notion d'entreprise, tant il est vrai qu'entreprendre est savoir prendre des risques ce qui ne pouvait que favoriser le développement industriel, domaine privilégié de la prise de risque volontaire et rationnelle».

Selon Nguéna (2008, p. 3), « il appert que dès sa création et durant son existence, l'entreprise est par essence risquée. Elle recherche le risque et parfois même le crée. L'entreprise recherche le risque car c'est la prise de risque, ici spéculatif, qui permettra de générer des profits ultérieurement en prenant des paris sur l'avenir. Elle crée, d'autre part, le risque, ici qualifié de pur, car l'entreprise est un nœud de contrats entre différentes parties prenantes dotées d'intérêts contradictoires pour ne pas dire conflictuels».

Ces dernières définitions mettent ainsi l'accent sur l'existence de deux types de risques au niveau des entreprises: un risque négatif ou risque pur et un risque positif. Le risque négatif est «la menace que, suite à action ou à inaction, un événement dont l'occurrence est incertaine dégrade une ou plusieurs des ressources de l'entreprise affectant sa capacité à atteindre ses objectifs. Il s'agit d'objectifs stratégiques, il se peut que la pérennité de l'entreprise soit mise en cause» (Le Ray, 2006, p. 36). Ce risque peut être lié à l'action ce qui correspond à prendre le risque ou peut être le résultat de l'inaction ce qui consiste à subir le risque. Quant au risque positif, il s'agit de «l'opportunité que, lors d'une action, un événement dont l'occurrence est incertaine améliore la capacité d'une ou plusieurs ressources, ouvrant de nouvelles perspectives à l'entreprise» (Le Ray, 2006, p. 36). Dans ce cadre, le COSO[5] (2004, p. 1) considère comme opportunité «la possibilité qu'un événement, en survenant, ait une incidence positive sur la réalisation d'objectifs et constitue un facteur de levier ou de soutien pour la création ou la préservation de valeur».

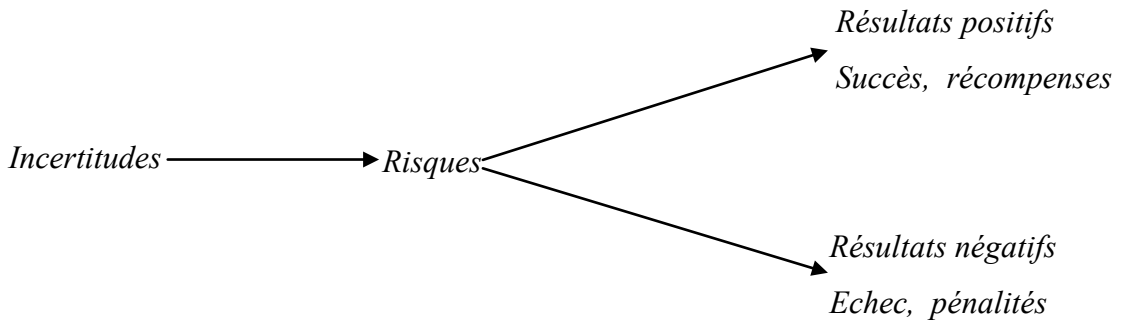

Figure 1 : La relation entre l'incertitude, le risque et les résultats de l'entreprise (Picard, 2004, p.72).

[5] COSO est l'abréviation de *«Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission»*, commission internationale qui a crée un référentiel de contrôle interne.

Dans le même sens, Picard (2004) souligne que toutes les entreprises font face à une variété de risques qui peuvent produire des résultats aussi bien négatifs que positifs et que l'incertitude est créée par plusieurs facteurs tels que les conditions économiques, les changements du marché… ; l'auteur présente ainsi la relation entre l'incertitude, le risque et les résultats comme dans la Figure 1.

L'étude des risques de l'entreprise renvoie à l'examen de ses divers types.

1.2. Typologie des risques de l'entreprise

L'entreprise est confrontée, tout au long de son activité, à une multitude de risques de nature et d'incidence diverses. Plusieurs classifications ou typologies ont été présentées au niveau de la littérature. Ces typologies sont faites en se basant sur plusieurs critères.

1.2.1. Critères de classification des risques de l'entreprise

Divers critères de classification des risques de l'entreprise ont été identifiés dans la littérature. Ces critères sont l'objet du dommage, la nature des ressources, les documents financiers, les unités fonctionnelles, les processus de l'entreprise, la période d'apparition des risques et l'endogénéité ou l'exogénéité de ces risques.

1.2.1.1. Typologie des assureurs

La première typologie présentée par Nguéna (2008) classe les risques selon l'objet du dommage que peut subir l'entreprise. Il s'agit des sinistres patrimoniaux (d'origine naturelle ou accidentelle), des sinistres affectant les personnes (maladie, décès…), de la personne morale (responsabilité civile, pollution de l'environnement…), des sinistres causés par des tiers et la cinquième catégorie de risque : «aucune possibilité d'action» (risque de guerre, risque technologique majeur…). Le même auteur présente d'autres typologies des risques de l'entreprise.

1.2.1.2. Typologie des ressources de l'entreprise

Une deuxième typologie avancée par Nguéna (2008) se base sur la nature des ressources de l'entreprise. Il s'agit des risques liés aux ressources humaines, aux ressources techniques (le contrôle qualité, les équipements et leur entretien…), aux ressources informationnelles (le savoir-faire de la main-d'œuvre, l'atteinte à la réputation de l'entreprise, l'atteinte au système comptable…), aux ressources financières (la trésorerie, le besoin en fonds de roulement …), aux ressources partenariales (la responsabilité civile, le respect des normes, le lien avec les administrations…) et aux ressources gratuites (l'air, la terre…).

1.2.1.3. Typologie des documents financiers de l'entreprise

Une troisième typologie présentée par le même auteur se base sur les documents financiers c'est-à-dire le bilan, le compte de résultat et le tableau de financement. Les risques sont ainsi répertoriés selon le contenu ou les composants de ces documents. Par exemple, pour les immobilisations incorporelles, se trouve le risque de perte de clientèle ou le risque de contrefaçon. Pour les stocks, les risques peuvent être des incendies, des catastrophes naturelles, des dégâts des eaux…Pour le résultat net, l'entreprise peut subir un risque politique (le taux d'imposition par exemple).

1.2.1.4. Typologie des unités fonctionnelles de l'entreprise

La quatrième typologie est basée sur les fonctions de l'organisation (Nguéna, 2008). L'auteur identifie sept types de risques qui sont les suivants : risques opérationnels (de matières premières, de stocks, d'incendie…), risques marketing (risque de marché, de concurrence, d'image de marque…), risques juridiques (risque d'évolution des règlements, risque lié à la responsabilité civile…), risques financiers (risque de liquidité, risque de taux de change, de taux d'intérêts…), risques ressources humaines (risques de compétences, risque de carrières…), risques informatiques (risque de fraude, de virus…) et risques organisationnels (risques de prise de décision, de responsabilités…).

1.2.1.5. Typologie des processus de l'entreprise

Une cinquième typologie est basée sur le modèle d'entreprise ou sur les processus. Il s'agit, d'après Nguéna (2008), d'une approche économique qui tient compte des interactions entre les différentes fonctions de l'entreprise. Il s'agit d'analyser les risques en mettant en relief les éléments susceptibles de gêner le déroulement d'un processus donné. Deux types de risques peuvent ainsi être identifiés : les risques opérationnels identifiés à l'issu de l'analyse des processus liés au métier de l'entreprise (tels que le risque de fraude interne et externe, risques clients, risques fournisseurs…) et les risques «support» ou secondaires identifiés au niveau des processus secondaires de l'entreprise (risque de recrutement, de contrôle, de financement…).

1.2.1.6. Typologie des années

Hassid (2008) procède à la présentation des cartographies de risques de l'entreprise selon leur période d'apparition. Ainsi, il procède à la classification de ces risques dans le temps. Une première cartographie des risques se rapporte aux années 1970 et 1980 et englobe les risques politiques, économiques, socioculturels et technologiques. Ces risques

collectifs résultent du développement des innovations technologiques et de la globalisation des échanges et ont des effets sur l'activité des entreprises.

Les années 1990 et 2000 ont vécu l'apparition de nouveaux risques, en plus des risques déjà cités. Il s'agit essentiellement des risques physiques et moraux et des risques informationnels.

1.2.1.7. Typologie des risques endogènes et exogènes

Une autre cartographie a été présentée par Le Ray (2006) et Barthélemy et Courrèges (2004) et consiste à classer les risques de l'entreprise en des risques endogènes et des risques exogènes. Les risques endogènes sont ceux générés par l'activité de l'entreprise et sont une conséquence de la mauvaise gestion des ressources, de la pertinence ou non de ses pratiques de management… Aussi, ils sont ceux liés aux parties prenantes contractuelles aussi bien à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise (clients, fournisseurs, pouvoirs publics, collectivités locales, dirigeants, salariés…).

Les risques exogènes peuvent naître, quant à eux, dans les différents environnements de l'entreprise : l'environnement immédiat (c'est-à-dire physique naturel ou non : rivières, routes…), l'environnement marché (les parties prenantes diffuses et non contractuelles : la concurrence, le consommateur final…) et l'environnement indirect (le contexte national et les événements internationaux). Selon Le Ray (2006), le hasard peut être invoqué dans le cadre des risques exogènes alors qu'il est difficile de prétendre le hasard lorsqu'il s'agit de considérer les risques endogènes.

Cette classification en des risques endogènes et exogènes au regard de l'activité de l'entreprise semble assez générale étant donné qu'elle ne traite pas les risques de l'entreprise de par leur nature. De plus, un risque de nature juridique peut être un risque endogène provenant des relations contractuelles comme il peut résulter de l'environnement marché (exemple : changement de la réglementation) et être considéré dans ce cas comme un risque exogène. Il semble ainsi plus opportun d'étudier les risques par nature et ce pour permettre une gestion appropriée à chaque type de risque.

1.2.2. Nature des risques de l'entreprise

Plusieurs chercheurs procèdent à la classification des risques de par leur nature. Dans ce cadre, Darsa (2009) dégage 13 grandes classes de risques éligibles à toutes les entreprises, quelle que soient leur taille, leur activité ou leur ancienneté. Ces classes sont les suivantes :

risques géopolitiques[6], risques économiques, risques stratégiques, risques financiers, risques opérationnels, risques industriels, risques juridiques, risques informatiques, risques sociaux et psychosociaux[7], risque d'image et de réputation, risque de gestion de la connaissance, autres risques (risque environnemental, de défaillance de contrôle…) et risque d'intégrité[8].

Picard (2004) distingue, quant à lui, quatre types de risques que peut subir une entreprise. Il s'agit des risques généraux tels que les risques financiers et les risques liés au personnel. Les risques d'accidents sont le deuxième type de risque. Il s'agit des risques de dégâts ou de destruction de bâtiments, d'équipements, de stocks et des coûts de délocalisation après feu ou autres catastrophes… Le troisième type est le risque de responsabilité qui résulte de fautes professionnelles, de procédures de gestion inappropriées ou d'erreurs ou omissions. La dernière catégorie de risque est le risque de propriété qui résulte des désaccords potentiels entre les partenaires de l'entreprise sur les stratégies et les opérations de l'entreprise ainsi que sur la prise de décisions.

Vu l'absence de consensus sur les classifications des risques par nature, il est utile de mettre l'accent sur les principaux risques présentés dans la littérature. Il s'agit des risques financiers (le risque de marché, de liquidité, de change et de crédit), du risque opérationnel, du risque stratégique, du risque juridique et du risque de réputation.

1.2.2.1. Risque financier

Ce risque peut être de diverses natures dont on peut citer essentiellement le risque de marché, le risque de liquidité, le risque de change et le risque de crédit.

1.2.2.1.1. Risque de marché

Ce risque «concerne l'incertitude des résultats financiers futurs liée à l'hypothèse d'un scénario d'évolution défavorable des paramètres de marché (taux d'intérêt, cours de changes, d'actions, de matières premières)» (Maurer, 2005, p. 62). Selon Darsa (2009, p. 128), c'est «le risque financier lié à l'évolution des marchés financiers sur lesquels l'entreprise place des excédents de trésorerie».

Il est évalué par la «*value at risk*» qui constitue une mesure à la fois globale et probabilisée du risque de marché. Elle est utilisée par les institutions financières et repose

[6] « Il s'agit des risques liés à l'environnement global de l'entreprise hors de sa frontière » (Darsa, 2009, p. 73) ou risque pays.

[7] Sont les risques ressources humaines qui englobent des risques sociaux tels que la perte d'une personne clé soit des risques psychosociaux tel que le stress...

[8] C'est le risque lié à une action inappropriée réalisée par un acteur individuel tel qu'un vol ou une fraude ainsi que le risque lié au non respect par l'entreprise de la réglementation en vigueur.

sur trois paramètres : la distribution des résultats des portefeuilles qui est supposée normale, le niveau de confiance choisi et l'horizon temporel fixé. La «*value at risk*» «mesure la perte maximale que peut subir, sur une période de temps donnée, un portefeuille financier avec un niveau de certitude donnée. Par exemple, une *value at risk* de 10 millions d'euros avec un niveau de certitude de 99,9% signifie que le portefeuille en question a, compte tenu des hypothèses de marché utilisées, seulement 1 chance sur 1000 de se déprécier de plus de 10 millions d'euros sur l'horizon de temps considéré» (Steinmetz et *al.* 2004, p. 57).

L'application de cette même mesure aux entreprises nécessite une certaine adaptation surtout que les mesures de performance utilisées par ces dernières sont différentes (résultat net ou *cash-flow*) et que l'horizon temporel est plus long (Maurer, 2005).

Dans ce sens, la banque JP Morgan a développé deux autres mesures du risque de marché applicables aux entreprises : l' «*Earning at Risk*» et le «*Cash-flow at Risk*» (Maurer, 2005). Ces deux indicateurs représentent la perte maximale de revenu estimée par rapport à un montant cible prédéfini, due aux facteurs de risque de marché et ce pour un horizon de temps précis avec une probabilité d'occurrence donnée.

Il faut noter qu'il existe trois approches principales pour le calcul de la *value at risk* : la matrice de corrélation variance covariance, la simulation historique et celle de Monte Carlo (Maurer, 2005 ; Stambaugh, 1996).

Face à l'importance des effets que peut avoir ce risque sur la pérennité et la compétitivité des entreprises, il s'avère vital pour ces dernières d'adopter des techniques standards de couverture tels que les contrats à terme, les options, swaps… (Maurer, 2005 ; Stambaugh, 1996) pour gérer ce risque.

1.2.2.1.2. Risque de liquidité

C'est le risque que l'organisation ne soit pas capable d'augmenter ses fonds disponibles lorsqu'elle en a besoin. Selon Darsa (2009), «il s'agit du risque de rupture de trésorerie, engendrant potentiellement la cessation des paiements» (p. 128). Ce risque est très important pour les institutions financières car les conséquences d'une mauvaise gestion peuvent être nuisibles pour les banques et le système financier en entier. Il peut entraîner une perte de confiance des investisseurs, des fournisseurs, des salariés et l'entreprise peut se trouver dans une crise de liquidité (Darsa, 2009)[9]. Ce risque peut être mesuré à l'aide de

[9] La crise de liquidité se réalise, selon le même auteur, lorsque « l'entreprise est incapable d'assurer en trésorerie l'exigibilité de la dette se présentant à échéance » (Darsa, 2009, p. 131).

plusieurs ratios tels que "Titres/ actifs", "Prêts/ dépôts", "Encaisse + Valeurs mobilières/ actif total" qui déterminent dans quelle mesure les actifs peuvent être facilement convertis en liquidité.

Les banques recourent aussi à la méthode de simulation afin de mesurer leur exposition au risque de liquidité. Tout en simulant différents scénarios, elles peuvent voir dans quelles circonstances elles connaitront des problèmes de liquidité et prévoir des solutions adéquates.

1.2.2.1.3. Risque de change

«Il s'agit du risque financier lié à une évolution défavorable de devises, entrainant des pertes de change» (Darsa, 2009, p. 128). Selon Dohni et Hainaut (2004), une entreprise est exposée au risque de change lorsqu'elle réalise des opérations en devises différentes de la monnaie de référence. Selon les mêmes auteurs, «sa position de change est alors dite ouverte, ce qui engendre un risque de perte ou de gain en capital lié aux variations futures des taux de change, celles-ci ne peuvent être prévues avec certitude» (p. 102).

La gestion du risque de change peut être soit interne soit externe. La gestion interne s'intègre dans la gestion financière de l'entreprise et repose sur la modification des termes de paiement, sur le choix de la monnaie de facturation… alors que la gestion externe implique l'intervention d'un tiers qui acceptera d'assumer le risque par le biais de contrats *forward* ou de contrats futurs (Dohni et Hainot, 2004).

1.2.2.1.4. Risque de crédit

Le risque de crédit est le risque de perte due au fait que l'emprunteur ne rembourse pas sa dette à l'échéance fixée. Il se définit, d'après Darsa (2009), comme «l'incapacité des clients de l'entreprise à honorer les échéances à date, de manière temporaire ou définitive» (p. 133). Ce risque constitue essentiellement une préoccupation des organismes financiers bien qu'il concerne aussi toutes les entreprises. La faillite de plusieurs d'entre elles soulève de plus en plus la nécessité de la gestion de ce type de risque afin de le minimiser (Boyström et Kwom, 2007).

D'une façon générale, le risque de crédit est dû essentiellement à la situation financière dégradée des clients de l'entreprise, à la mise en place de conditions de recouvrement trop souples par l'entreprise, à un chiffre d'affaire très concentré… (Darsa, 2009).

Pour assurer une meilleure gestion de ce risque, il est essentiel au départ de l'évaluer. A cet effet, deux approches sont principalement adoptées dans la littérature financière pour mesurer le risque de crédit. La première approche ou modèle structurel de Merton (1974)

consiste à utiliser des données de marché dans la modélisation du risque de défaut. Elle repose sur l'idée que les prix des actions résument toute l'information disponible au sujet des entreprises. La deuxième approche se base sur les scores donnés par les agences de notation telles que *Moody's* et *Standard & Poor's* (Amar, 2008 ; Boyström et Kwom, 2007).

Suite à l'évaluation du risque de crédit, les entreprises doivent utiliser différents moyens de protection pour le traiter. Selon Darsa (2009), une meilleure connaissance du client (sa rentabilité, sa situation financière et de trésorerie) constitue une étape primordiale avant d'entrer en relation avec lui. Selon le même auteur, une démarche permanente de gestion doit se manifester en une division des risques de crédit au sein de l'entreprise et ce en fixant le pourcentage du chiffre d'affaire attribué à un même client, à un même secteur d'activité…

Le risque fiscal peut être considéré, selon Darsa (2009), comme un risque financier dans la mesure où le non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales peut entraîner des pertes financières sous la forme de redressements et de pénalités.

1.2.2.2. Risque opérationnel

Il est défini comme étant «le risque de perte résultant de processus internes inadéquats ou défaillants, des personnes et des systèmes, ou d'événements externes» (*Basel committee on Banking supervision*, 2005). Cette définition inclut le risque juridique mais exclut le risque stratégique et de réputation (Chavez-Demoulin et *al.*, 2006). Ce risque recouvre les erreurs humaines, les fraudes et malveillances, les défaillances des systèmes d'information, les problèmes liés à la gestion du personnel, les litiges commerciaux, les accidents, incendies...

Plusieurs approches ont été adoptées dans un essai de mesure du risque opérationnel. La méthodologie la plus connue est l'approche de distribution des pertes (Chapelle et *al.*, 2008). Le résultat de cette méthodologie est la distribution annuelle des pertes opérationnelles des banques.

La gestion du risque opérationnel repose sur plusieurs méthodes. Ces dernières visent deux objectifs soit la réduction des pertes soit l'évitement des pertes catastrophiques. Ces méthodes peuvent être : une application des recommandations d'audit qui permet de réduire la sévérité de pertes en cas de fraude interne ou d'erreurs de processus, une réorganisation du secteur d'activité pour minimiser les risques liés aux clients, produits et pratiques commerciales… (Chapelle et *al.*, 2008).

Le risque fiscal peut faire partie du risque opérationnel de l'organisation dans la mesure où le risque de défaillance fiscale peut résulter des personnes, processus et technologies (Stacey, 2005).

1.2.2.3. Risque stratégique

C'est l'ensemble des risques primordiaux à maîtriser dans l'entreprise et liés à son modèle stratégique. En effet, chaque entreprise, quelle que soit sa taille, est en mesure de proposer et de construire un modèle stratégique en constante évolution et en adaptation permanente (Darsa, 2009). «Composé de multiples segments stratégiques, le modèle stratégique est exposé à de multiples risques et notamment le risque d'incohérence entre les différents éléments constitutifs dudit modèle» (Darsa, 2009, p. 75). Selon Maders et Masselin (2009, p. 16), «il correspond au risque lié à une absence de stratégie ou à une stratégie déficiente sur un ou plusieurs métiers de l'entreprise».

La gestion du risque stratégique permet donc aux entreprises de se prémunir contre un tel risque. Selon Beasly et *al.* (2007), elle permet d'aider les entreprises à éviter les problèmes de non détection prématurée des risques et peut aider la direction de ces entreprises à prendre des actions rapides pour traiter les risques qui se réalisent effectivement. Cette gestion passe, selon les mêmes auteurs, par l'identification et l'évaluation de l'impact d'un ensemble d'événements possibles sur l'exécution de la stratégie de l'entreprise, y compris l'impact sur sa valeur.

1.2.2.4. Risque juridique

Il se définit, d'après Collard (2008, p. 29), comme «le résultat de la conjonction d'une norme juridique, au sens large du terme, et d'un évènement. Cet évènement peut se traduire par le changement, la transgression, l'application et l'agression par la norme. Norme et évènement doivent avoir un certain degré d'incertitude pour conduire à l'émergence d'un risque juridique qui générera des conséquences négatives pour l'entreprise ». Les conséquences du risque juridique peuvent être, selon Verdun (2006), de nature pénale (aussi bien pour l'entreprise que pour ses dirigeants), financière (dommages et intérêts) ainsi qu'une atteinte à l'image de l'entreprise.

Bien que faisant partie du risque opérationnel, ce type de risque nécessite une attention particulière vu les domaines variées qu'il couvre. En effet, Hirsch et Mazeaud (1984)[10] signalent que le risque juridique se rapporte à plusieurs domaines de droit dont le droit fiscal (le droit des affaires, le droit pénal…).

[10] Citée par Collard (2008).

Selon Masson et Bouthinon-Dumas (2011, p. 246), «un risque juridique correspond à la probabilité que survienne un événement extérieur à la volonté de l'entreprise, susceptible de modifier sa situation juridique et d'avoir des répercussions économiques pour elle».

Chaque entreprise doit donc élaborer une cartographie des risques juridiques en identifiant ceux qui sont les plus importants, en évaluant la gravité de leur impact et en repérant les actions destinées à les atténuer (Verdun, 2008 ; Leimbach, 2008). Toutes ces actions doivent être consolidées par des contrôles faits aussi bien a priori qu'a posteriori (Leimbach, 2008). Selon le même auteur, le contrôle a priori consiste essentiellement en une veille juridique et réglementaire alors que le contrôle a postériori vise essentiellement le dispositif de contrôle permanent et de l'audit juridique.

Cette maîtrise des risques juridiques relève principalement du juriste de l'entreprise, que ce soit dans le cadre de son rôle traditionnel de conseil ou bien dans celui d'organe de contrôle interne (Friant, 2008). Cette gestion peut se faire par le biais de certaines techniques juridiques telle que celle de rescrit et vise la réduction ou le transfert des risques. L'entreprise peut aussi décider d'éviter le risque juridique par l'abandon de l'opération projetée (Masson et Bouthinon-Dumas, 2011).

D'après Collard (2008), le risque juridique se rapporte à plusieurs domaines du droit dont le droit fiscal. Plusieurs chercheurs soulignent, dans ce cadre, que le risque fiscal est considéré comme un risque juridique lorsque l'entreprise viole sciemment les règles fiscales (Stacey, 2005 ; Elgood et *al.*, 2004 ; Darsa, 2009).

1.2.2.5. Risque de réputation

Il est défini comme étant n'importe quel événement ou circonstance pouvant influer sur la réputation de l'organisation (Rayner, 2004). Ce risque ne peut être géré indépendamment des autres risques car ces derniers ont une influence sur la réputation de l'entreprise.

La réputation se construit sur une longue durée mais peut être détruite en quelques jours ou même en quelques heures. L'entreprise peut subir le risque de perte de son nom sur le marché. Pour cette raison, la direction doit éviter les décisions pouvant nuire à l'image de marque de l'entreprise (Ross, 2005). Les pertes de réputation se reflètent dans l'évolution des cours boursiers. Une mesure de ces pertes est faite en examinant la variation des cours boursiers de différentes sociétés lors de l'annonce de pertes opérationnelles majeures. Si la valeur de l'entreprise sur le marché a baissé plus que la perte opérationnelle, une perte de réputation s'est ainsi réalisée (Perry et de Fontnouvelle, 2005).

Comme tout autre type de risque, et face aux effets néfastes du risque de réputation sur la valeur des entreprises, il s'avère indispensable de le gérer. Cette gestion repose sur l'identification, l'évaluation et le traitement de ce risque. Le plan de gestion vise à éliminer les causes de crises et à minimiser leur impact si elles surviennent. D'après Davies (2002), la compréhension des attentes des parties prenantes de l'entreprise et la capacité de répondre à leurs attentes constituent une bonne méthode de gestion du risque de réputation.

Après avoir présenté les principaux risques auxquels l'entreprise peut être confrontée, il est à remarquer que la plupart des définitions avancées par les chercheurs pour chaque type de risque présentent la limite de se focaliser sur leur impact négatif sur l'entreprise. En fait, les auteurs soulèvent les conséquences défavorables que peuvent causer ces risques pour l'entreprise et présentent les actions nécessaires afin de les atténuer. D'après la revue des études faites sur les risques, il existe plusieurs tentatives de leur mesure ou évaluation. Chaque risque nécessite un programme de gestion afin de se prémunir contre sa survenance ou de réduire son effet sur la valeur de l'entreprise.

Le risque fiscal a été positionné, par certains chercheurs, dans cette panoplie de risques de l'entreprise. Pour mieux clarifier cette notion, il est indispensable de présenter les définitions et les caractéristiques telles qu'elles sont avancées au niveau de la littérature.

1.3. Définitions du risque fiscal : une revue de la littérature

Dans un premier temps, il est utile de signaler que le positionnement du risque fiscal par rapport à l'un des domaines de risque de l'entreprise ne fait pas l'objet de consensus de la part des chercheurs. Ces controverses confirment l'importance d'une étude distincte de ce risque. Une revue des études faites sur ce concept a permis de conclure qu'il n'existe pas de définition communément adoptée par les chercheurs. Chacun d'eux traite d'un volet particulier de ce risque. Dans une définition générale du concept de risque fiscal, Erle (2008) et Oyedele (2006) le considèrent comme le risque de subir un coût fiscal qui soit supérieur ou inférieur à celui exigé légalement ou à celui que le contribuable est préparé ou capable de payer.

La notion de risque fiscal englobe, selon Rossignol (2002a, p. 26), deux acceptions: «la première, classique, correspond au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales, alors que la seconde, toute aussi inefficiente, se rapporte davantage à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important». Selon ce même auteur, pour le risque fiscal, se conjugue un risque sanction à un risque perte d'opportunité.

Ce risque se définit, par l'OCDE (2004), comme le risque lié au non-respect par le contribuable des obligations suivantes : l'enregistrement dans le système, la production en temps utile de déclarations et de renseignements, l'établissement d'informations complètes et exactes (y compris la tenue correcte de documents comptables) et le paiement ponctuel de l'impôt dû.

Plus spécifiquement, les autorités fiscales de plusieurs pays dans le monde s'efforcent à mettre en place des stratégies destinées à gérer le risque d'indiscipline fiscale ou de non-respect des règles fiscales et ce afin d'assurer une meilleure allocation de leurs ressources dans les opérations de contrôle. A titre d'exemple, les autorités fiscales du Royaume-Uni (HMRC) définissent le risque fiscal comme suit : «c'est le risque que le contribuable ne paie pas le montant exact d'impôt au temps opportun» (Freedman et *al.* 2009, p.76). Cette définition traite spécifiquement de l'incertitude liée à l'exactitude et au paiement ponctuel de l'impôt dû.

Par ailleurs, d'autres chercheurs (Lacroque et Alpin, 2008 ; Russ, 2008) se sont intéressés, dans leurs définitions du risque fiscal, à l'examen de l'origine ou des sources de ce risque (les lois et réglementations fiscales, les faits spécifiques, les systèmes de l'entreprise….). Dans sa définition, Russ (2008, p. 2) considère le risque fiscal comme «l'incertitude associée à :

- L'application des règles fiscales à des faits particuliers ;
- La capacité des systèmes de l'entreprise à déterminer les conséquences fiscales résultant de l'activité et des opérations ;
- Aux changements des lois fiscales et aux interprétations faites par les juges et les autorités fiscales».

Une autre définition avancée par le cabinet Ernst & Young (2008) examine les différentes conséquences de l'existence d'un risque fiscal pour l'entreprise. Ce dernier se définit comme suit : «n'importe quel événement, action ou inaction dans la stratégie fiscale, les opérations, le rapport financier et la conformité qui affectent défavorablement la position fiscale ou d' affaire de l'entreprise ou qui entraînent un niveau imprévu de pénalités, de redressements, d'impôts supplémentaires, une atteinte à l a réputation, des pertes d'opportunité ou une exposition des états financiers» (Ernst & Young, 2008, p. 3).

Au regard de l'absence d'une définition qui englobe tous les aspects du risque fiscal, il convient d'analyser ses caractéristiques générales, ses sources et les sanctions associées pour pouvoir proposer dans une dernière section une définition aussi précise que complète.

1.3.1. Caractéristiques générales du risque fiscal

Une revue de la littérature sur le risque fiscal a permis aussi d'en dégager plusieurs caractéristiques. La première, largement citée par les chercheurs, est la difficulté de détection et d'évaluation de ce risque (Lacroque et Alepin, 2008 ; Rossignol, 2002a). Rossignol (2002a) signale, dans ce cadre, que la difficulté de cerner ce type de risque revient au fait que les probabilités de contrôle fiscal et de détection de l'irrégularité à l'issue de ce contrôle restent inconnues. Cette difficulté de détection est consolidée, dans certains cas, par la difficulté d'évaluation de l'irrégularité. En effet, le même auteur suggère que, dans le cas où la règle fiscale énonce un principe, l'appréciation du comportement de l'entreprise face au respect de ce principe est souvent difficile à faire et donne l'exemple des transactions à prix normal ou des rémunérations non excessives. Il souligne aussi qu'un problème d'évaluation ou de quantification du risque vient compléter le problème d'appréciation de ce risque. En effet, « Si une rémunération est excessive, ou si une transaction est conclue à prix anormal, la question se pose ensuite de savoir où se situe la norme, qui seule permettra de quantifier le risque ».

Le risque fiscal est aussi considéré comme étant un risque permanent et non seulement ponctuel c'est-à-dire qu'il n'est pas nécessairement lié à l'année courante mais peut impacter les années postérieures (Erasmus, 2009 ; Rossignol, 2002a).

Il est utile aussi de signaler que le risque fiscal concerne aussi bien les impôts directs qu'indirects. Les impôts indirects se calculent sur la base du chiffre d'affaires et peuvent mener à des risques fiscaux qui excèdent facilement les risques se rapportant aux impôts directs (Robinson et *al.*, 2008). Les impôts indirects constituent un domaine de risque qui ne doit pas être négligé lors de l'évaluation des risques fiscaux de l'entreprise et lors de leur gestion.

Une autre caractéristique très importante du risque fiscal réside dans ses aspects volontaire et involontaire. En effet, le non-respect des dispositions fiscales peut être involontaire comme il peut résulter de la volonté délibérée du contribuable (Rossignol, 2002a). Dans ce cadre, il conviendra de clarifier les notions d'erreur et de fraude fiscale. La méconnaissance des avantages fiscaux peut aussi être involontaire ou volontaire.

1.3.1.1. Risque fiscal involontaire

Si le risque fiscal est involontaire, il peut résulter dans ce cas d'une simple erreur dans l'application des règles fiscales ou d'une ignorance de dispositions fiscales favorables pour

l'entreprise. Selon Cozian (2008, p. 549), «tout le monde peut se tromper, y compris l'administration surtout quand il s'agit du maniement de textes fiscaux dont la clarté n'est pas toujours la qualité première. L'administration peut évidemment rectifier les erreurs commises et notifier les rappels d'impôt correspondants. Comme le contribuable est présumé de bonne foi, il n'encourt aucune sanction. Il supporte simplement l'intérêt de retard de 0,40% par mois, qui n'est pas une pénalité, mais le coût du crédit forcé octroyé par le trésor». Ainsi, lorsque le contribuable se trompe involontairement dans l'application des règles fiscales, il n'encourt pas de sanctions fiscales mais supportera le paiement de pénalités dues au retard dans l'acquittement de l'impôt dû.

Dans le deuxième cas, le contribuable n'a pas pu bénéficier d'une disposition fiscale avantageuse étant donné qu'il n'en a pas eu connaissance. Ceci peut avoir comme cause l'incompétence du personnel fiscal de l'entreprise ou le changement fréquent de la législation fiscale…

Le risque fiscal involontaire peut ainsi prendre la forme d'une simple erreur ou d'une méconnaissance des avantages fiscaux. La situation devient plus complexe lorsque le caractère volontaire est introduit dans l'étude du risque fiscal.

1.3.1.2. Risque fiscal volontaire

Le risque fiscal volontaire peut résulter, selon Rossignol (2002a), soit du non-respect intentionnel de la réglementation fiscale, soit d'un non bénéfice voulu des avantages fiscaux. D'un côté, l'entreprise peut renoncer au bénéfice des avantages fiscaux dans le but de ne pas attirer l'attention de l'administration fiscale sur certains faits. D'un autre côté, si le non-respect des règles fiscales est volontaire, il résulte dans ce cas d'une volonté délibérée d'échapper à la loi par des procédés illégaux, et s'appelle une fraude fiscale.

D'autres notions évoquent la volonté du contribuable et s'apparentent aussi à la fraude. Elles diffèrent selon le pays d'étude. Pour éviter des confusions de terminologie liées à l'étude du risque fiscal, il est indispensable de définir les notions en se plaçant dans le contexte de notre étude. S'agissant du contexte tunisien, le législateur semble se contenter d'utiliser le seul terme de fraude dans les textes législatifs. Ce terme désigne toute intention délibérée d'échapper à l'impôt en violant les dispositions réglementaires. Le législateur tunisien a aussi considéré l'abus de droit par simulation comme un acte de fraude. Dans ce contexte, la jurisprudence fiscale utilise aussi la notion d'acte anormal de gestion. Cette situation est semblable au contexte français qui recourt aussi aux trois notions de fraude fiscale, d'abus de droit et d'acte anormal de gestion.

Toutefois, le contexte anglo-saxon présente une vision tout à fait différente. Une clarification de la notion de fraude semble ainsi nécessaire et sera suivie par une définition des termes qui lui sont liés et ce selon le contexte d'étude.

1.3.1.2.1. Notion de fraude fiscale

La fraude fiscale est définie par Rossignol et Chadefaux (2001, p. 16) comme étant «l'action qui consiste à se soustraire ou à tenter de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel de l'impôt. Cette fraude constitue un délit qui, pour être caractérisé en tant que tel, repose sur une intention délibérée» . Selon Cozian (2008, p. 549), «il y a fraude lorsque le contribuable viole, de façon délibérée et éhontée, les prescriptions de la loi fiscale. Il ne déclare pas les bénéfices ou le chiffre d'affaires qu'il a réalisés, il déduit des charges qu'il n'a pas payées, sa comptabilité est truquée… ».

Dans le contexte anglo-saxon, la notion de fraude prend une autre appellation. Il s'agit de la notion de '*tax evasion*'. Au Canada par exemple, cette notion signifie la violation d'au moins une disposition réglementaire en matière fiscale et de ce fait elle constitue une action illégale. Le terme '*tax evasion*' désigne ainsi la fraude fiscale ou la réduction illégale d'impôt. Ce terme doit être distingué de la notion de '*tax avoidance*'. Selon Kirchler et *al.* (2003, p. 538), «'t*ax avoidance* fait référence à une tentative de réduire les paiements d'impôts par des moyens légaux, en exploitant par exemple les failles de la loi, alors que '*tax evasion* se réfère à une réduction illégale des paiements d'impôts, par exemple en sous-déclarant des revenus ou en déclarant plus de déductions». Aussi, d'après Garbarino (2008, p. 5), «la notion de '*tax evasion* est généralement définie comme un comportement intentionnel visant une violation directe du droit fiscal afin d'échapper au paiement des impôts, tandis que la notion de '*tax avoidance* est définie comme un comportement visant à réduire la charge fiscale qui ne viole pas la lettre de la loi, mais qui viole clairement son esprit».[11] Dans ce cadre, les auteurs ne sont pas d'accord sur la qualification de la notion de '*tax avoidance*. Alors que certains auteurs la considèrent comme une activité légale, d'autres la considèrent comme illégale (Otusanya, 2010). Qu'il s'agisse de '*tax evasion*' ou de '*tax avoidance*', Sikka (2010) signale que ces deux activités sont considérées comme étant inacceptables sur les plans moral et éthique étant donné que les pertes de recettes fiscales résultant de ces activités ont des effets négatifs sur la fourniture de services publics, sur la stabilité sociale… D'autres auteurs considèrent l'existence de deux cas : '*acceptable tax avoidance* et *unacceptable tax avoidance*.

[11] Plusieurs auteurs indiquent la présence de beaucoup de zones grises qui ne permettent pas une différenciation facile entre les cas de *Tax avoidance* et de *Tax evasion* (Otusanya, 2010 ; Sikka, 2010).

D'après Self (2008, p. 151), «la planification fiscale commerciale, liée aux transactions de l'entreprise, doit être considérée comme '*acceptable tax avoidance*'».

La notion d'évasion fiscale est appréciée différemment dans le contexte français. En effet, Bazart (2005, p. 14) définit cette notion comme «l'habile manipulation des lois fiscales qui permet de se soustraire à certaines obligations en la matière» et considère qu'il peut y avoir une évasion admise et une évasion qui ne l'est pas. Cette qualification d'évasion admise ou refusée repose sur l'adéquation ou l'inadéquation entre le comportement du contribuable et le cadre juridique suite à une tentative volontaire de minimisation de la charge fiscale. Bazart (2005) a présenté un schéma des différents comportements en commençant par l'honnêteté et en allant vers la fraude tout en passant par les notions d'habileté, d'évasion admise et d'évasion refusée (figure 2).

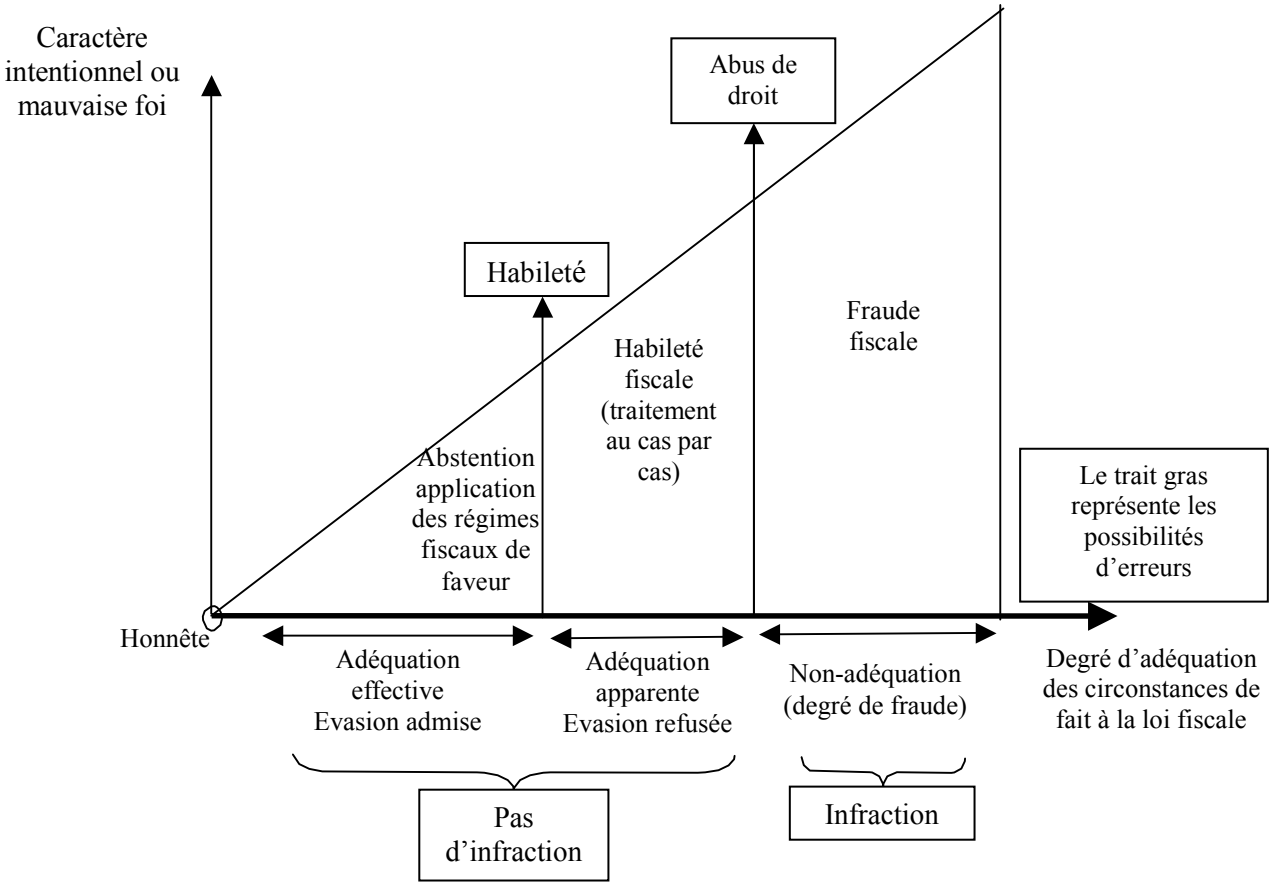

Figure 2 : De l'honnêteté à la fraude un continuum de comportements (Bazard, 2005, p. 17)

Dans le même contexte français, la notion d'évasion fiscale est définie différemment par Deboissy et Cozian (2010, p. 675) qui la considèrent comme «le fait d'échapper, totalement ou partiellement, à l'impôt en utilisant des procédés ou des montages licites. Elle se confond dès lors avec l'habileté fiscale». Dans le même sens, Heckly (1987, p. 209) précise que «l'évasion fiscale constitue une sorte de fraude légale dans la mesure où elle consiste, pour le contribuable, à profiter de faveurs fiscales décidées par les pouvoirs

publics pour infléchir son comportement» mais souligne que «souvent, l'opinion publique ne fait pas la différence entre la fraude et l'évasion fiscales».

Dans une définition donnée par un expert-comptable tunisien, «l'échappatoire à l'impôt est qualifiée de fraude fiscale dès qu'il y a mise en œuvre de procédés ou abstention volontaire d'accomplir une obligation avec une intention délibérée, pour échapper au paiement total ou partiel de l'impôt» (Derbel, 2010, p. 1). Il y a ainsi une conformité des définitions données sur la notion de fraude fiscale dans les contextes tunisien et français.

La fraude fiscale est un délit pénal punissable d'amende et de prison. Le dispositif législatif tunisien anti-fraude fiscale englobe un ensemble de dispositions prévues aussi bien par le code d'impôt sur le revenu que par le code des droits et procédures fiscaux (ci-après CDPF). Il s'agit des articles 42 et 43 du code d'impôt sur le revenu et des articles 8, 89 à 108 du code des droits et procédures fiscaux. A titre d'exemple, d'après l'article 101 du CDPF, « est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1000 dinars à 50.000 dinars toute personne qui a majoré un crédit de taxe sur la valeur ajoutée ou de droit de consommation ou minoré le chiffre d'affaires dans le but de se soustraire au paiement de ladite taxe ou dudit droit ou de bénéficier de la restitution de la taxe ou du droit. La sanction s'applique dans les cas où la minoration ou la majoration excède 30% du chiffre d'affaires ou du crédit d'impôt déclaré ».

D'autres notions entourent la notion de fraude fiscale. Ces notions diffèrent aussi selon le contexte d'étude.

1.3.1.2.2. Notions voisines de la fraude fiscale

Dans les contextes français et tunisien, ces notions sont l'abus de droit et l'acte anormal de gestion alors que, dans le contexte anglo-saxon, les notions de 'a*ggressive tax planning*' ou aussi de '*abusive tax planning*' sont utilisées.

1.3.1.2.2.1. Notions d'abus de droit et d'acte anormal de gestion

Le principe de non immixtion dans la gestion des entreprises n'est pas absolu. L'administration fiscale peut contester un acte de gestion s'il relève d'un abus de droit ou d'un acte anormal de gestion. Il s'agit des deux limites au principe de la liberté de gestion de l'entreprise.

- ✓ Notion d'abus de droit

L'abus de droit désigne «la volonté d'échapper à l'impôt par des procédures juridiques artificielles, c'est un trucage réalisé par des juristes, une forme de manipulation par ceux qui comprennent trop bien le droit fiscal, c'est-à-dire la fiscalité en tant que science

juridique » (Cozian et *al.*, 1991, p. 18). D'après l'article L. 64 du l ivre des procédures fiscales français tel que modifié par la loi n° 2008-1443 du 30 dé cembre 2008, « l'administration est en droit d'écarter, comme ne lui étant pas opposables, les actes constitutifs d'un abus de droit, soit que ces actes ont un c aractère fictif, soit que, recherchant le bénéfice d'une application littérale des textes ou de décisions à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs, ils n'ont pu être inspirés par aucun autre motif que celui d'éluder ou d'atténuer les charges fiscales que l'intéressé, si ces actes n'avaient pas été passés ou réalisés, aurait normalement supportées eu égard à sa situation ou à ses activités réelles ».

D'après le livre des procédures fiscales français, l'abus de droit peut résulter soit de la conduite d'opérations fictives soit de la conduite d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal. C'est ainsi que l'abus de droit peut être par simulation ou par fraude à la loi. Selon Cozian (1996, p. 34), « il est important de distinguer simulation et fraude à la loi. Si le contribuable est convaincu de simulation, s'il est livré à un mensonge juridique, s'il présente au fisc un acte apparent qui ne correspond pas à l'acte qui a été secrètement passé, il est automatiquement passible de sanctions de l'abus du droit, quand bien même d'autres motivations accompagneront la volonté d'échapper à l'impôt ». Alors qu'il y a abus de droit par fraude à la loi lorsque « les motivations sont exclusivement fiscales. Tel n'est pas le cas lorsque le contribuable peut invoquer d'autres motivations, qu'elles soient familiales, économiques, organisationnelles… » (Cozian, 2008, p. 552). Pour l'abus de droit par fraude à la loi, deux conditions doivent être remplies : l'application littérale des textes à l'encontre des objectifs poursuivis par leurs auteurs et le but exclusivement fiscal de l'acte. Deboissy et Cozian (2010, p. 681) donnent le cas d'un montage organisé par cinq sociétés françaises qui, « en partenariat avec une banque luxembourgeoise, avaient créé au Luxembourg une holding de la loi de 1929 ; elles avaient été dans l'impossibilité de justifier ce montage par une motivation autre que fiscale ».

L'abus de droit par simulation peut, quant à lui, prendre trois formes : la simulation par acte fictif, la simulation par acte déguisé et la simulation par interposition de personne (Cozian, 1996). Pour la première forme, « pour payer moins d'impôt, le contribuable passe un acte fictif qui ne correspond à au cune réalité : société fictive, bail fictif, contrat de travail fictif… » (Deboissy et Cozian, 2010, p. 679). « Il y a déguisement lorsque le contrat présenté à l 'administration ne correspond pas au contrat réellement conclu entre les parties ; il y a bien eu contrat et en cela l'opération n'est pas fictive ; mais ce n'est celui qui est annoncé ; il y a tromperie sur l'étiquette juridique » (Cozian, 1996, p. 26). Pour la

dernière forme de l'abus de droit par simulation, il y a « tromperie sur la personne, le maître de l'affaire restant dans les coulisses, tandis que seul le prête-nom intervient de façon apparente » (Cozian, 1996, p. 29).

Contrairement au législateur français, le législateur tunisien n'a pas évoqué explicitement la notion d'abus de droit dans des textes fiscaux spécifiques. Mais tout en revenant aux deux premiers paragraphes de l'article 101 du C DPF, le législateur aborde implicitement la problématique de l'abus de droit. En effet, selon les termes de cet article : « Est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1000 dinars à 50000 dinars toute personne qui a :

- simulé des situations juridiques, produit des documents falsifiés ou di ssimulé la véritable nature juridique d'un acte ou d'une convention dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux, de la minoration de l'impôt exigible ou de sa restitution;
- accompli des opérations emportant transmission de biens à autrui dans le but de ne pas acquitter les dettes fiscales ;
- majoré un crédit de taxe sur la valeur ajoutée ou de droit de consommation ou minoré le chiffre d'affaires dans le but de se soustraire au paiement de ladite taxe ou dudit droit ou de bénéficier de la restitution de la taxe ou du dr oit. La sanction s'applique dans les cas où la minoration ou la majoration excède 30% du chiffre d'affaires ou du crédit d'impôt déclaré ».

Bien que l'article 101 du CDPF englobe dans ses deux premières parties des faits qui correspondent à l'abus de droit, il a été dénommé dans le code comme portant sur « des sanctions fiscales pénales en matière de fraude fiscale ». Il s'ensuit que le législateur tunisien ne distingue pas l'abus de droit de la fraude fiscale et n'a pas explicitement donné une définition de la fraude fiscale comme en France.[12] Dans les deux premiers paragraphes de l'article 101, le législateur traite implicitement des cas d'abus de droit par simulation. Pour le premier paragraphe, il s'agit bien de la simulation par acte fictif alors que, pour le deuxième paragraphe, la simulation prend la forme d'un acte déguisé. En application du premier paragraphe de cet article, des opérations fictives réalisées par la société General Leasing ont été détectées par l'administration fiscale et ont conduit à un jugement en 2008

[12] La défintion de la fraude fiscale en France est donnée par l'article 1741 du code général des impôts qui stipule que: « sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse…».

prononcé à la cour d'appel de Tunis. L'affaire a commencé en mai 2005 quand le commissaire aux comptes de cette société fait des réserves sur la nature de quelques opérations de leasing. La société a acquis auprès d'un fournisseur divers équipements et matériels frigorifiques en vue de les louer financièrement à un client. L'achat de ces équipements donne droit à des exemptions de TVA grâce à un système d'encouragement aux investisseurs agricoles. Toutefois, sur 208 opérations, 198 étaient fictives. Le directeur général dépose officiellement plainte pour abus et fraude et a entrainé ainsi le déclenchement de l'affaire judiciaire. L'administration fiscale a déclenché son enquête et a conclu rapidement qu'il y avait fraude à la TVA avec un redressement de 5,6 millions de dinars (en décembre 2005). 23 personnes ont été accusés et ont subi des peines de prison allant jusqu'à huit ans pour le huissier notaire (Business News.com.tn).

La troisième série de faits citée par l'article 101 du CDPF est considérée par le code général des impôts français comme des cas de figure constitutifs de fraude fiscale (Baccouche, 2008). Il s'agit de la dissimulation volontaire d'une partie des sommes assujetties à l'impôt ou de la conduite d'autres manœuvres pour faire obstacle au recouvrement de l'impôt. Pour les dispositions de l'article 101, l'administration fiscale a la charge de la preuve. C'est-à-dire qu'elle doit prouver l'existence de manœuvres frauduleuses, plus spécifiquement l'existence de l'intention de concevoir des manœuvres pour se soustraire au paiement de l'impôt. Cet élément intentionnel constitue bien « une condition essentielle de l'existence du délit de fraude fiscale » (Baccouche, 2008, p. 318).

Aussi, l'article 94 du Code des droits et procédures fiscaux met l'accent dans son deuxième paragraphe sur l'abus de droit par simulation. En effet, selon les termes de cet article, « est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1000 dinars à 50.000 dinars :… toute personne qui établit ou utilise des factures portant sur des ventes ou des prestations de services fictives, dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt ».

L'article 98 indique aussi le cas de l'abus de droit. Cet article impose la même peine pour « toute personne qui tient une double comptabilité ou utilise des documents comptables, registres ou répertoires falsifiés, dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt». La charge de la preuve incombe aussi à l'administration fiscale pour les infractions prévues par les articles 94 et 98.

Il est à remarquer ainsi qu'en Tunisie, « le législateur, voulant dissuader les comportements abusifs des contribuables d'une manière efficace, a aggravé le volet répressif de l'abus de droit en l'érigeant en un délit pénal et en l'assimilant à la fraude fiscale » (Bouzid, 2008, p. 23). La fraude fiscale constitue en Tunisie un terme générique qui englobe aussi la notion d'abus de droit.

Par ailleurs, il convient de souligner qu'il n'y a pas une frontière claire entre l'optimisation fiscale et l'abus de droit. D'après Cozian et *al.* (1991, p. 19), « on ne sait pas exactement où se trouve la frontière entre ce qui relève de l'habileté fiscale (l'habileté fiscale c'est une qualité, c'est une vertu, c'est un comportement normal et recommandable) et, par ailleurs, l'abus de droit qui, lui, est un véritable péché sanctionné par les pénalités que je vous ai signalées. Autrement dit, on est dans une zone d'insécurité totale, on ne sait pas très bien où se situe la limite fatidique ». Ce débat existe encore en l'état actuel. Dans ce cadre, une nouvelle notion a été introduite par le juge fiscal comme un facteur parfois déterminant dans la caractérisation de l'abus de droit par fraude à la loi : le risque insuffisant (De Bissy et Dedeurwaerder, 2012). L'analyse du risque pris par les entreprises peut aider à mieux cerner la frontière entre l'optimisation et l'abus de droit par fraude à la loi. D'après De Bissy et Dedeurwaerder (2012, p. 38), « il apparaît donc en définitive que la problématique de l'insuffisance de risque n'intervient pas lorsque la fraude à la loi fiscale, soit écartée en raison de l'existence d'une motivation autre que fiscale indiscutable, soit, à l'inverse, est retenue parce que la motivation exclusivement fiscale et la contrariété aux objectifs poursuivis par le législateur sont toutes deux flagrantes. C'est dans les autres cas, plus délicats, que le facteur tiré de l'insuffisance du risque entre en scène ».

- ✓ Notion d'acte anormal de gestion

L'administration fiscale peut contester un choix fiscal effectué dès lors que ce choix est contraire à l'intérêt de l'entreprise. « Est anormal l'acte qui est accompli dans l'intérêt non de la société, mais d'un tiers (exemple : renoncer à percevoir des recettes sans contrepartie et sans justification, supporter des charges dans l'intérêt d'un tiers, dépenses exagérées) » (Fourriques, 2007, p. 8). La théorie de l'acte anormal de gestion « s'applique en matière d'imposition des bénéfices ; elle n'a pas place en revanche en matière de TVA » (Cozian, 2008, p. 558). Cette théorie ne vise pas la remise en cause des situations juridiques voulues par les entreprises (Serlooten, 2007). Selon Cozian (2008), il existe une variété d'actes anormaux de gestion : les dépenses injustifiées dans leur principe, les dépenses exagérées dans leur montant et les manques à gagner. Pour la première catégorie, la nature de la dépense est remise en cause par l'administration étant donné qu'elle n'a aucun lien avec

l'intérêt de l'entreprise et ne doit pas être prise en compte dans la détermination de son résultat imposable. Pour la deuxième catégorie, le montant d'une dépense peut être contesté par l'administration fiscale telle que les rémunérations excessives des dirigeants d'entreprise alors que pour la dernière catégorie, l'entreprise renonce sans l'avoir justifié et sans contrepartie à un profit qu'elle est en droit de réaliser (locations gratuites, avances sans intérêts…).

Les actes anormaux de gestion peuvent, également, être classés selon les catégories de bénéficiaires. Il s'agit en premier lieu des tiers par rapport à l'entreprise (avances, abondons de créances…). Les dirigeants de l'entreprise peuvent aussi être les bénéficiaires d'un acte anormal de gestion tels que les rémunérations exagérées ou l'abus de biens sociaux. Il peut y avoir aussi des actes anormaux de gestion dont les bénéficiaires sont les sociétés d'un même groupe. Le quatrième bénéficiaire peut être un partenaire domicilié à l'étranger et l'opération est qualifiée d'un transfert indirect de bénéfices tel que prévu par l'article 57 du code général des impôts (ci-après CGI). D'après Cozian (1996, p. 96), cet article « pose une présomption de transfert indirect de bénéfices lorsqu'une entreprise française consent un avantage injustifié à un partenaire domicilié à l'étranger, dès lors qu'il est sous sa dépendance ; cet avantage injustifié n'est le plus souvent autre chose qu'un acte anormal de gestion ».

En droit français, « bien que la théorie de l'acte anormal de gestion soit de nature essentiellement prétorienne, on peut lui trouver un fondement juridique dans les articles 38 et 39 du CGI » (Serlooten, 2007, p. 10). D'après l'article 39- 1 du code général des impôts, « le bénéfice net est établi sous déduction de toutes charges… ». Ce sont les charges supportées ou toutes les dépenses engagées dans l'intérêt de l'entreprise.

La structure même du groupe peut faire naître des risques fiscaux particuliers. Ces risques sont liés aussi bien à l'organisation qu'aux transactions entreprises entre les sociétés du groupe. Selon Serlooten (2011, p. 39), « d'une façon générale, mises à part certaines décisions prenant en compte le souci de renflouer une filiale en difficulté, la jurisprudence considère que le seul intérêt du groupe dans lequel une société est intégrée ne peut légitimer un acte anormal de gestion ». Dans ce cadre, « le Conseil d'État a jugé que l'intérêt d'un groupe fiscalement intégré ne suffit pas à autoriser la prise en charge d'indemnités d'expatriation et la déductibilité d'une provision pour dépréciation de titres (CE, 28 avr. 2006, n^{os} 278738 et 277572, Société Sias et Société SEEEE) » (Schmidt, 2012, chapitre 10 : les charges, tome 1).

Serlooten (2011) donne aussi des exemples de charges exposées au profit d'entreprises juridiquement liées et qui ont été qualifiées comme un acte anormal de gestion. A titre d'exemple, « constitue un acte anormal de gestion le fait pour une société de participer, à concurrence de ses droits, au règlement du passif d'une filiale étrangère afin de maintenir son renom commercial » (Serlooten, 2011, p. 38). L'abandon de créances, la vente ou la location à des prix insuffisants à une entreprise juridiquement liée constituent aussi des actes anormaux de gestion. « L'administration contrôle étroitement de telles opérations car elles peuvent être utilisées pour transférer des bénéfices soit dans un pays à régime fiscalement privilégié, soit au profit d'entreprise en déficit de façon à 'éponger' une partie de celui-ci » (Serlooten, 2011, p. 40). Dans une nouvelle disposition réglementaire, la loi de finances rectificative pour 2012 prévoit que les aides à caractère financier ne sont plus déductibles sauf si le bénéficiaire est une entreprise en difficulté financière et soumise à une procédure collective (Schmidt, 2012).

Aussi, la jurisprudence française a utilisé, à l'occasion de certains arrêts, la notion de risque manifestement excessif lié aux actes faits par les entreprises. En application de cette notion, « ne sont alors pas déductibles les charges exposées par le chef d'entreprise qui a manifestement excédé les risques qu'un chef d'entreprise peut être amené à prendre dans l'intérêt de son entreprise » (Serlooten, 2011, p. 25). Selon Schmidt (2012, chapitre 10 : les charges, tome 1), « un certain courant jurisprudentiel considère que les dépenses procédant d'une prise de risques excédant ceux qu'un chef d'entreprise peut prendre ne sont pas déductibles (voir CE, 14 févr. 1979, n° 10812 ; CE, 28 sept. 1983, n° 34626 ; CE, 17 oct. 1990, n° 83.310 pour des dommages et intérêts versés contractuellement pour réparer les conséquences d'une mauvaise gestion par un gérant de portefeuille) ».

D'après De Bissy et Dedeurwaerder (2012, p. 32), « le risque excessif semblait jouer un rôle assez mineur dans la caractérisation d'un acte anormal de gestion jusqu'à un arrêt *Sté Legeps* récemment rendu par le conseil d'Etat» (CE, 27 avr. 2011, n° 327764, Sté Legeps : acte anormal résultant d'un placement financier excessivement risqué). D'après ces mêmes auteurs (De Bissy et Dedeurwaerder, 2012, p. 34), « la décision *Legeps* présente le grand intérêt de fournir un cadre d'analyse qui doit guider l'administration fiscale et le juge pour déterminer les conditions de la reconnaissance d'un acte anormal de gestion résultant d'un placement financier excessivement risqué ». Deux critères sont exigés, selon ces auteurs, pour caractériser l'acte anormalement risqué par le juge: l'excès de risque, qui est l'élément matériel, et la conscience du risque, qui est l'élément moral. Pour le premier critère, le conseil d'Etat considère que le risque excessif dépend de son contexte, plus

précisément, des circonstances de l'opération et de son objet. En d'autres termes, « il est nécessaire d'apprécier le risque pris au regard du gain escompté » (De Bissy et Dedeurwaerder, 2012, p. 35). Le deuxième critère signifie que « en faisant cet acte, le chef d'entreprise avait conscience qu'il portait ou qu'il pouvait porter atteinte aux intérêts de l'exploitation » (De Bissy et Dedeurwaerder, 2012, p. 35).

Dans une affaire plus récente de la Sté Falsen Holding (CE, 16 nov. 2011, n° 326913, Sté Falsen Holding : abandon de plusieurs créances en compte courant à une filiale en difficulté), « le conseil d'Etat s'est appuyé sur le même considérant pour juger que, en consentant de nouvelles avances en compte courant à une filiale dont les résultats avaient continué de se détériorer en dépit des premières, la société mère créancière avait pris un risque disproportionné eu égard à l'intérêt marginal que représentait pour elle la poursuite de l'activité de la filiale » (De Bissy et Dedeurwaerder, 2012, p. 35).

La théorie de l'acte anormal de gestion trouve aussi son fondement dans les textes législatifs tunisiens et plus précisément dans les articles 12 et 14 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés (ci-après code de l'IRPP et de l'IS). Selon les termes de l'article 12, « le résultat net est établi après déduction de toutes charges nécessitées par l'exploitation, celles-ci comprennent notamment : 1- Les frais et charges de production ou d' exploitation de toute nature et notamment les dépenses de personnel, de main-d'œuvre et de loyer...» ce qui permet de conclure que toute charge non nécessaire à l'exploitation ne peut être admise en déduction pour la détermination du résultat fiscal. Par dérogation à l'article 12-1, l'article 14 du même code énumère 10 types de charges non admises en déduction. Il s'agit, par exemple, des cadeaux de toutes natures et des frais de réception au-delà d'un certain plafond, de la retenue à la source supportée par l'entreprise aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des rémunérations, de la taxe sur les voyages, des commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, de toute charge se rapportant aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance, des loyers, des dépenses d'entretien, de fournitures, de carburant ou de vignette, engagés au titre des véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation…

Toutefois, le code de l'IRPP et de l'IS ne précise pas toutes les charges non déductibles. Il incombe donc à l'administration fiscale de juger de l'anormalité des dépenses ou des charges. Cette dernière peut, dans le cadre de son activité de contrôle, « établir l'impôt et rectifier les déclarations sur la base de présomptions de droit ou de présomptions de fait formées notamment de comparaisons avec des données relatives à des exploitations, des

sources de revenu ou des opérations similaires » (article 6 du code des droits et procédures fiscaux).

A titre d'exemple, bien que l'article 12-1du code de l'IRPP et de l'IS souligne que les dépenses du personnel sont déductibles fiscalement et ce lorsqu'elles sont nécessaires à l'exploitation, ledit article ne soulève pas le problème de l'excessivité de ces dépenses comme c'est le cas au niveau de l'article 39- 1 du code général des impôts français.

Aussi, la loi de finances 2010 est venue ajouter l'article 48 septies au code de l'IRPP et de l'IS se rapportant aux transactions faites entre les sociétés d'un même groupe. En application de cet article, « si les services de l'administration fiscale ont la preuve de l'existence de transactions commerciales ou financières entre une société et d'autres sociétés ayant une relation de dépendance, pour lesquelles les prix sont déterminés sur des bases différentes de celles des affaires entre des sociétés indépendantes, le manque à gagner constaté au titre des résultats est réintégré au niveau de la détermination du résultat imposable. Ces dispositions s'appliquent dans les cas où il est prouvé que les prix appliqués aux opérations entre les sociétés du groupe diffèrent de ceux appliqués aux autres clients ou de ceux pratiqués entre des sociétés indépendantes ayant une activité similaire, et dans les cas où il est établi que des charges non justifiées ont été subies, et que l'impôt supporté s'en est trouvé diminué » (Derbel, 2010, p. 16). Il s'agit bien ici d'une disposition légale illustrant la notion d'acte anormal de gestion qui peut prendre la forme soit d'une transaction à prix anormal entre sociétés du groupe soit d'une dépense non justifiée.

Par ailleurs, il convient de noter que l'administration fiscale peut remettre en cause une opération en se basant sur l'une des deux théories et dès lors qu'elle peut être à l'origine à la fois d'un acte anormal de gestion et d'un abus de droit (Cozian, 2008 ; Fourriques, 2007).

1.3.1.2.2.2. Notions d'« agressive tax planning » ou de « Abusive tax planning »

Les termes '*agressive tax planning*' ou '*abusive tax planning*' sont utilisés dans le contexte anglo-saxon. Ils se définissent comme une « planification impliquant une structure fiscale tenable mais ayant des conséquences involontaires et inattendues en termes de recettes fiscales » (OCDE 2008, p. 11). Il s'agit bien ici d'actes qui ne violent pas la loi mais qui sont contraires à l'esprit de la loi. Ce terme est employé en Australie, aux Etats-Unis, au Canada…

Dans ce cadre, le gouvernement du Québec considère que la planification fiscale agressive fait référence au phénomène de '*tax avoidance*' mais ne couvre pas le phénomène de '*tax evasion*' ou de fraude fiscale. Selon les autorités fiscales québécoises, il s'agit d'une opération d'évitement de l'impôt qui respecte la lettre de la loi mais qui en abuse l'esprit.

The Canada Revenue Agency (CRA) indique sur son site que « si la planification fiscale réduit les impôts d'une manière incompatible avec l'esprit général de la loi, elle est considérée comme du '*tax avoidance*' ». La planification fiscale agressive désigne selon le même organisme une forme de '*Tax avoidance*' et couvre, entre autres, les transactions qui manquent de substance économique et de réalité commerciale et qui ont un but exclusivement fiscal (Larin et *al.* 2009). Ceci rappelle la notion d'abus de droit par fraude à la loi telle qu'elle existe dans le contexte français.

Dans une étude menée dans le contexte canadien, Deslandes et Landry (2009) adoptent la notion de planification fiscale agressive pour désigner toute tentative de minimisation de la charge fiscale de l'entreprise qui respecte la lettre de la loi mais qui en abuse l'esprit ainsi que toute tentative d'ignorer délibérément une partie précise de la loi. Les auteurs expliquent ce choix par le fait qu'ils ne peuvent pas isoler le premier type d'opération, appelé l'évitement fiscal, du deuxième type d'opération considéré comme une évasion fiscale.

Aux Etats-Unis, « pour l'administration fiscale, une planification abusive consiste en une planification réalisée par un contribuable ayant comme objet principal l'obtention d'un avantage fiscal d'une manière qui respecte la lettre de la loi, mais qui porte atteinte aux objets de celle-ci » (Larin et *al.* 2009, p. 4). Dans le même contexte, Desai et Dharmapala (2006) mettent l'accent sur une forme de la planification fiscale agressive appelée « tax sheltering » ; elle est définie comme le fait de s'engager dans des transactions destinées exclusivement à réduire la charge fiscale. Par contre, Chen et *al.* (2010) considèrent que l'agressivité fiscale désigne toute activité de planification fiscale qu'elle soit légale, risquée ou illégale.

En Australie, Richardson et *al.* (2012) attribuent une définition générique à la notion de l'agressivité fiscale. Ces auteurs la définissent comme la gestion à la baisse du revenu imposable à travers des activités de planification fiscale légales, risquées (dans la zone grise) et illégales. Par contre, Braithwaite (2005) et Lanis et Richardson (2011, p. 16) adoptent une définition plus restrictive en considérant l' « *agressive tax planning* » comme « un schéma ou un arrangement mis en place avec l'objectif principal d'éviter l'impôt ».

La notion de planification fiscale agressive présente ainsi toute décision qui est contraire à l'esprit de la loi et qui est de nature à créer des coûts fiscaux et non fiscaux en cas de détection par l'administration fiscale. Elle constitue de ce fait une partie du risque fiscal (elle est équivalente aux notions d'abus de droit et d'acte anormal de gestion). Toutefois, certains chercheurs attribuent une définition générique à la planification fiscale agressive, en introduisant les opérations légales et illégales dans cette définition et ce pour les besoins de mesure de cette notion (Richardson et *al.* 2012 ; Chen et *al.* 2010).

La clarification de la notion du risque fiscal conduit dans un deuxième temps à déterminer les caractéristiques qui lui sont propres.

1.3.2. Attributs spécifiques du risque fiscal

Le risque fiscal présente des attributs qui lui sont spécifiques. Il convient de s'interroger, en premier lieu, sur les types de facteurs qui sont à l'origine d'un risque fiscal. L'étude des conséquences de sa présence pour une entreprise sera faite en deuxième lieu.

1.3.2.1. Sources du risque fiscal

Les sources ou les facteurs qui sont à l'origine du risque fiscal peuvent être de trois types (Rossignol, 2002a).

1.3.2.1.1. Les lois et réglementations fiscales

Les incertitudes ou les zones de risques proviennent en premier lieu de l'environnement externe et plus précisément des lois et réglementations fiscales. La complexité des règles fiscales et le manque de transparence ou de clarté semblent être les causes principales des irrégularités fiscales (Oyedele, 2006 ; OCDE, 2004). D'après l'étude de l'OCDE (2004, p. 47) sur la gestion du risque d'indiscipline fiscale, «une législation très complexe ou ambigüe multiplie les possibilités, pour le contribuable, d'adopter un comportement que le législateur ne jugeait pas souhaitable ».

Toutefois, même dans le cas où la loi est claire quant à sa finalité ainsi qu'à son application, les contribuables peuvent y échapper lorsqu'elle est jugée trop lourde (OCDE, 2004). En effet, si l'impôt dû est d'un montant élevé susceptible de compromettre la viabilité de l'entreprise, le contribuable pourra se soustraire au paiement de l'impôt ou essayera d'ajuster les données mentionnées dans la déclaration fiscale pour que l'impôt dû soit plus faible. Outre l'impôt dû, le contribuable supporte aussi des coûts supplémentaires liés à l'exécution de ses obligations fiscales tels que le temps nécessaire pour se conformer aux formalités, les frais encourus en faisant appel à un conseil… Ces coûts influencent la

discipline fiscale du contribuable (OCDE, 2004). En effet, plusieurs entreprises, notamment les petites et moyennes entreprises (ci-après PME), ne disposent pas de ressources pour allouer le temps nécessaire afin de se conformer à toutes les exigences légales et administratives, ce qui peut augmenter leurs risques fiscaux lors de la préparation des déclarations fiscales (Lacroque et Alpin, 2008).

Le risque fiscal trouve aussi son origine dans les changements des lois fiscales et des interprétations faites par les juges et les autorités fiscales (Russ, 2008). Dans une enquête menée par le cabinet international Ernst & Young en 2004 auprès de plus de 350 directeurs fiscaux de grandes entreprises dans 11 pays du monde, les changements dans les lois fiscales (95%), les changements dans l'interprétation des lois par les autorités fiscales (94%) et d'autres changements réglementaires (83%) sont cités plus fréquemment comme étant les principaux contributeurs externes au risque fiscal. Le même résultat persiste dans les études faites par le cabinet Ernst & Young en 2006 et en 2008. Ainsi, les responsables fiscaux des entreprises qui ne procèdent pas à une mise à jour continue de leurs connaissances en matière de réglementation fiscale, peuvent facilement ne pas respecter cette réglementation et encourir des sanctions fiscales (Naban et Sarvana Kumar, 2009).

1.3.2.1.2. L'organisation de l'entreprise

La deuxième source principale du risque fiscal se rapporte à l'organisation même de l'entreprise. Selon Stacey (2005), l'identification des sources potentielles du risque fiscal dans une organisation passe en premier lieu par une compréhension complète de ce qui se passe dans chaque unité d'activité ou dans chaque fonction de l'entreprise. Dans ce cadre, il est important de noter que les domaines du risque fiscal ne sont pas limités aux transactions et aux processus qui se trouvent sous la seule autorité de la fonction fiscale. Cette dernière ne gère pas directement plus de 25 à 30% des risques fiscaux dans une organisation (Stacey, 2005).

D'après l'étude de l'OCDE (2004), le profil de l'entreprise constitue un facteur important qui peut influencer sa discipline fiscale. En effet, la structure de l'entreprise, les activités exercées, l'orientation (locale ou internationale) et les investissements de l'entreprise exercent un effet sur sa capacité à se conformer à ses obligations fiscales. Selon Richardson et *al*. (2012), la taille de l'entreprise peut influencer son niveau de risque fiscal. En effet, les grandes entreprises sont susceptibles d'être agressives sur le plan fiscal. Elles possèdent un pouvoir économique et politique en comparaison avec les petites entreprises.

Les règles fiscales se rapportant à certaines opérations spécifiques, telles que les fusions, acquisitions, les opérations entre les actionnaires et l'entreprise, ne sont pas toujours claires et peuvent engendrer un risque fiscal pour les entreprises réalisant de telles opérations (Lacroque et Alepin, 2008). Ces opérations entraînent généralement des risques fiscaux qui sont plus élevés que ceux liés aux opérations routinières de l'entreprise telle que la vente des biens et services.[13]

L'entreprise s'expose davantage au risque de non-respect des règles fiscales en cas de non implication à t emps des compétences fiscales adéquates dans les opérations spécifiques, d'absence d'un cadre organisationnel convenu pour juger le niveau de risque acceptable et de défaut de bien documenter et mettre en œuvre ces opérations (Elgood et *al.* 2004). Certaines études montrent que la fusion rapide entre la société holding et la société cible après une opération de LBO (*leverage buy out*) peut être source de risque fiscal (Chadefaux, 1993 ; Gerschel, 1996). Selon Gerschel (1996), « le principal risque fiscal, en cas de "fusion rapide" à la suite d'un LBO, réside dans la remise en cause, par l'Administration fiscale, du "montage" lui-même. Cette remise en cause peut être envisagée sur le terrain de l'abus de droit et sur celui de l'acte anormal de gestion » (p. 3).

L'internationalisation des entreprises est aussi source de risque fiscal (Robinson et *al.*, 2008 ; Rossignol, 2002a). En effet, ces dernières se trouvent confrontées à une multitude de règles fiscales qu'elles doivent maîtriser et respecter. Une étude de l'OCDE (2004, p. 15) signale que « le transfert incorrect de bénéfices dans un c ontexte multinational afin d'en retirer un avantage fiscal (prix de transfert) est un risque d'indiscipline fiscale qui doit être traité via la procédure de gestion de ce risque ». Rossignol (2010, p. 158) ajoute, dans ce cadre, que « la question des prix de transferts constitue un enjeu fiscal de toute première importance dont les implications sont toutes à la fois stratégiques, opérationnelles et organisationnelles».

Par ailleurs, le recrutement de personnel qualifié dans la fonction fiscale ainsi qu'une formation continue assurent que les risques fiscaux de l'entreprise soient identifiés et gérés à temps. Dans une étude menée par le cabinet *Ernst & Young* en 2008 sur le risque fiscal, 77% des personnes interrogées estiment que le manque de personnes compétentes contribue au risque fiscal et 20% affirment que la présence d'un tel facteur a créé beaucoup de risques. Aussi, les problèmes se rapportant au personnel sont souvent cités comme le défi le plus important pour les départements fiscaux et sont une cause principale des

[13] D'après une étude menée sur les opérations de fusion en Tunisie, Ati et Srairi (2002, p. 64) soulignent que « les motivations des fusions émanent davantage de considérations fiscales que de considérations économiques ».

faiblesses majeures publiées en application de la norme 404 de la loi *Sarbanes Oxley* aux Etats Unis.

La méconnaissance des avantages fiscaux est elle-même source de risque fiscal (Rossignol, 2002a). D'après Naban et Sarvana Kumar (2009), les contribuables et les professionnels fiscaux doivent faire une mise à jour continue de leurs connaissances en matière d'avantages fiscaux et ce pour permettre aux entreprises d'en bénéficier. Il s'agit, en quelque sorte, d'un manque à gagner en cas d'ignorance de ces avantages fiscaux.

L'étude de l'OCDE (2009) intitulée « *corporate governance and tax risk management* » met l'accent aussi sur l'incidence directe que pourrait avoir le système de gouvernance des entreprises sur le niveau du risque fiscal de ces dernières. Les entreprises qui disposent de bonnes pratiques de gouvernance d'entreprise sont en mesure de subir moins de contrôle fiscal et par la suite moins de coûts de conformité fiscale. Dans ce cadre, le système de génération des informations comptables conditionne l'exactitude des chiffres fiscaux déclarés. En effet, plusieurs auteurs soulignent que le risque fiscal peut avoir comme origine l'inexactitude des données figurant dans les documents comptables de l'entreprise (Russ, 2008 ; PWC, 2004). La régularité comptable constitue, de ce fait, un outil de minimisation du risque fiscal (Rossignol, 2003).

1.3.2.1.3. L'organisation de l'administration fiscale

Pour examiner l'impact de l'organisation de l'administration fiscale sur le risque fiscal des entreprises, il convient de présenter les facteurs qui peuvent être à l'origine de ce risque. En effet, les autorités fiscales qui ne disposent pas de ressources financières suffisantes et des technologies d'informations nécessaires pour exploiter les énormes volumes d'informations variées sur les contribuables peuvent ne pas se rendre compte des comportements d'indiscipline fiscale de certains de ces contribuables, ce qui pourrait accroître la prise de risque par ces derniers (OCDE, 2004).

Par ailleurs, le manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale augmente le risque de non détection des risques fiscaux des contribuables lors d'un contrôle fiscal surtout en cas d'adoption par ces derniers d'outils informatiques sophistiqués et peut accroître ainsi les cas d'indiscipline fiscale (OCDE, 2004). Du coté tunisien, Baccouche et Gadhoum (2007, p. 71) ajoutent qu' « en réalité, le problème des moyens humains et des moyens matériels reste posé au sein de l'administration fiscale tunisienne qui, jusque-là, n'arrive pas avec le

potentiel dont elle dispose à accomplir sa tâche d'une façon à la fois performante et efficace ».[14]

Gadhoum (2007, p. 115) signale qu'en Tunisie, «l'organisation du contrôle fiscal est dans sa quasi-totalité dominée par une doctrine administrative interne généralement cousue par l'administration fiscale à l'insu du contribuable. C'est-à-dire qu'entre la norme juridique fiscale et son destinataire peut s'interposer une disposition administrative qui pourrait trahir la loi ». Aussi, bien que le contrôle fiscal peut aboutir au dédouanement du contribuable lorsque l'administration fiscale se rend compte que ce dernier respecte bien ses règles fiscales, « cette hypothèse semble être très rare en Tunisie puisque, dans la quasi-totalité des contrôles effectués, l'administration demande des sommes au contribuable vérifié. Ce constat suscite l'inquiétude et doit interpeller les autorités publiques car il peut signifier que, pratiquement, tous les contribuables sont des fraudeurs. Il peut signifier aussi, et c'est le plus probable, que certains contrôles sont abusifs puisqu'ils s'acharnent à « arracher » quelle que chose au contribuable » (Baccouche, 2007, p. 15-16).

Par ailleurs, malgré qu'une documentation fiscale ait été mise en ligne sur le site de télé déclaration du ministère des finances, cette dernière n'est pas complète et elle ne contient pas les prises de position de l'administration fiscale. De surcroît, Baccouche (2009) ajoute que l'administration fiscale ne dispose pas d'une transparence effective. Selon le même auteur, « actuellement, l'administration ne communique pas les chiffres sur les dépenses fiscales, sur les recettes fiscales par catégories de contribuables et par zones, sur le nombre de vérifications accomplies, sur les critères de sélection des dossiers à contrôler et même certaines notes explicatives des textes fiscaux. Les SAI et les prises de position ne sont pas accessibles à toutes les personnes qui les demandent. Tout se passe comme si ces domaines étaient scellés par la confidentialité » (p. 11-12). Selon Dhaouadi (2006), « pour limiter les conflits et les contentieux avec les contribuables, l'administration devrait, en principe, adopter une approche préventive basée sur l'adage «mieux vaut prévenir que guérir», et ce

[14] Selon les mêmes auteurs, «dans un supplément administratif interne (SAI 93/11) l'administration fiscale a reconnu qu'elle manque d'agents compétents en la matière. Aux termes de cette note, le directeur général du contrôle fiscal a déclaré qu'il m'a été donné de constater que certains centres régionaux de contrôle des impôts n'accordent pas l'intérêt nécessaire à une partie non moins importante du contrôle fiscal à savoir le contrôle de l'enregistrement. Cette situation, à la fois préjudiciable aux intérêts du trésor et source d'iniquité fiscale, est due essentiellement au manque d'agents compétents en la matière…» (p. 71). Les SAI sont les suppléments administratifs internes qui s'adressent exclusivement aux agents de l'impôt. Ces derniers sont très variés et sont rédigés pour demander des renseignements, organiser les opérations de contrôle (des programmes de vérification), édicter des règles en matière de contentieux fiscal et s'organiser afin de mieux percevoir l'impôt (Baccouche et Gadhoum, 2007).

en rendant ses prises de position et ses réponses individuelles impersonnelles et en les mettant à la disposition du public via Internet dans le but de sécuriser les contribuables et de consacrer l'égalité entre eux ». La loi n° 2012-1 du 16 mai 2012, portant loi de finances complémentaire pour l'année 2012, a institué le principe d'opposabilité à l'administration de la doctrine administrative objet des notes communes émanant d'elle. D'après l'article 54 de cette loi, «est opposable aux services de l'administration fiscale et du recouvrement la doctrine administrative en vigueur objet des notes communes émanant d'elle ayant fait l'objet de publication et relatives aux législations en vigueur » (p. 931) ce qui exclue de l'opposabilité à l'égard de l'administration des autres documents qui forment la doctrine administrative telles que les prises de position et les notes internes.

Tableau 1 : Tableau récapitulatif des sources du risque fiscal

Lois et réglementations fiscales	Organisation de l'entreprise	Organisation de l'administration fiscale
- Complexité et ambiguïté de la réglementation fiscale (Oyedele 2006 ; OCDE 2004). - Lourdeur des dispositions fiscales (OCDE 2004). - Changements de la réglementation fiscale et des interprétations faites par le juge ainsi que par l'autorité fiscale (Russ, 2008 ; Ernst & Young 2004). - Méconnaissance des avantages fiscaux (Rossignol 2002a, Naban et Sarvana Kumar 2009).	- Des opérations spécifiques dont les règles fiscales ne sont pas très claires (Lacrocque et Alepin 2008 ; Elgood et al. 2004). - L'internationalisation des entreprises (Robinson et al. 2008 ; Rossignol 2002a ; OCDE 2004). - Système de génération des informations comptables (Russ, 2008 ; PWC, 2004 ; Elgood et al., 2004) - Manque de personnel fiscal compétent (Ernst& Young 2008). - Manque de ressources financières pour faire appel à un conseil externe ou pour recruter un personnel fiscal dans l'entreprise (Lacrocque et Alepin 2008 ; OCDE 2004). - un système de gouvernance inefficace (OCDE, 2009).	- Manque de ressources financières et de technologies d'informations pour l'administration fiscale (OCDE 2004). - Manque de compétence, de formation continue et de maîtrise de l'outil informatique par le personnel de l'administration fiscale (OCDE, 2004).

D'une façon générale, Gadhoum (2007) souligne que la doctrine administrative fiscale en Tunisie n'a pas de fondement juridique. Selon le même auteur, « alors qu'en droit français s'est développé un dispositif juridique de plus en plus dense qui constitue le fondement juridique de la doctrine administrative fiscale mais en même temps la limite de cette même doctrine, le droit tunisien, et en particulier la loi, continue d'ignorer un phénomène qui, par son foisonnement considérable, pèse lourdement sur le contribuable et son statut » (Gadhoum, 2007, p. 53) . Baccouche (2009, p. 18) ajoute qu' « au total, le régime du contrôle et du contentieux fiscal n'encourage pas l'entreprise à adopter la

transparence. Au contraire, ce régime peut pousser l'entreprise à s'enfoncer dans la fraude pour faire face, le jour J, aux aléas du contrôle fiscal. En tout cas, c'est ce qu'affirment beaucoup d'opérateurs économiques, lorsqu'ils sont interrogés sur leur perception de la transparence ».

Toutefois, il convient de signaler qu'une réorganisation des administrations fiscales s'est opérée aussi bien sur les plans national qu'international. Cette réorganisation sera analysée par la suite dans le cadre de l'étude du rôle de l'administration fiscale dans la gestion du risque fiscal des entreprises.

Les différentes sources du risque fiscal présentées ci-dessus sont récapitulées dans le Tableau 1. Une fois les sources déterminées, il convient de s'interroger sur les conséquences que peut engendrer la présence d'un risque fiscal pour l'entreprise.

1.3.2.2. Sanctions du risque fiscal

L'existence d'un risque fiscal peut avoir des conséquences aussi bien sur la position fiscale que globale de l'entreprise (Robinson et *al.* 2008). Dans ce sens, Rossignol (2002a) montre que les risques fiscaux peuvent engendrer deux types de sanctions pour l'entreprise :

1.3.2.2.1. Sanction fiscale

Il s'agit en premier lieu de la sanction fiscale qui dépend largement des opérations de contrôle conduites par l'administration fiscale. Plus précisément, Rossignol (2002a) signale que « la sanction fiscale du risque est largement fonction des appréciations des administrations fiscales quant au comportement de l'entreprise ». Les législateurs, partout dans le monde, prévoient généralement la possibilité de conduite d'opérations de contrôle pour vérifier l'application adéquate ou la conformité aux règles fiscales et dictent les sanctions éventuelles en cas de non-respect de ces règles. Selon Chadefaux (1987a, p. 54), « l'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise. Elle va par ailleurs sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises ». L'administration dispose ainsi d'un pouvoir de redressement et de sanction.

Dans le contexte français, la sanction dépend du caractère volontaire ou involontaire du risque fiscal comme elle dépend aussi de la nature de ce risque : abus de droit, acte anormal de gestion ou fraude fiscale. En cas d'erreur, l'administration procède à une correction du montant de l'impôt dû accompagnée du paiement des pénalités de retard. Par contre, si le risque fiscal présente un caractère volontaire, la sanction diffère dans ce cas selon la nature du risque en question. En cas de détection d'un acte anormal de gestion,

« les bénéfices de l'entreprise sont d'abord rehaussés du montant des charges indues ou du montant du manque à gagner injustifié » (Deboissy et Cozian, 2010, p. 687). S'il s'agit d'un abus de droit, la sanction devient plus lourde. Selon Deboissy et Cozian (2010, p. 684), « les conséquences de la mise en œuvre de la procédure de répression des abus de droit sont lourdes : des rehaussements de droits sont encourus, ils sont majorés d'une amende[15], sans compter les intérêts de retard de 0,40% par mois ». La fraude fiscale en France est un délit pénal sanctionné, d'après l'article 1741 du code général des impôts, par des amendes et emprisonnements. Cet article prévoit que « sans préjudice des dispositions particulières relatées dans la présente codification, quiconque s'est frauduleusement soustrait ou a tenté de se soustraire frauduleusement à l'établissement ou au paiement total ou partiel des impôts visés dans la présente codification, soit qu'il ait volontairement omis de faire sa déclaration dans les délais prescrits, soit qu'il ait volontairement dissimulé une part des sommes sujettes à l'impôt, soit qu'il ait organisé son insolvabilité ou mis obstacle par d'autres manœuvres au recouvrement de l'impôt, soit en agissant de toute autre manière frauduleuse, est passible, indépendamment des sanctions fiscales applicables, d'une amende de 500 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits ont été réalisés ou facilités au moyen soit d'achats ou de ventes sans facture, soit de factures ne se rapportant pas à des opérations réelles, ou qu'ils ont eu pour objet d'obtenir de l'Etat des remboursements injustifiés, leur auteur est passible d'une amende de 750 000 € et d'un emprisonnement de cinq ans. Lorsque les faits mentionnés à la première phrase ont été réalisés ou facilités au moyen soit de comptes ouverts ou de contrats souscrits auprès d'organismes établis dans un Etat ou un territoire qui n'a pas conclu avec la France, depuis au moins cinq ans au moment des faits, une convention d'assistance administrative permettant l'échange de tout renseignement nécessaire à l'application de la législation fiscale française, soit de l'interposition de personnes physiques ou morales ou de tout organisme, fiducie ou institution comparable établis dans l'un de ces Etats ou territoires, les peines sont portées à sept ans d'emprisonnement et à 1 000 000 € d'amende. Toutefois, cette disposition n'est applicable, en cas de dissimulation, que si celle-ci excède le dixième de la somme imposable ou le chiffre de 153 € ». De telles amendes ont subi une grande augmentation par la loi n°2012-354 du 14 mars 2012 (article 15).

La réglementation tunisienne applicable en matière de sanctions fiscales, telle que prévue par le code des droits et procédures fiscaux, fixe les procédures de vérification

[15] L'article 1729 du code général des impôts prévoit que la détection d'un cas d'abus de droit entraîne l'application d'une amende de 80%. L'amende est ramenée à 40 % lorsqu'il n'est pas établi que le contribuable a eu l'initiative principale du ou des actes constitutifs de l'abus de droit ou en a été le principal bénéficiaire.

fiscale et classe les sanctions fiscales en deux types : administratives et pénales. Les sanctions administratives se présentent sous forme de pénalités telles que les pénalités de retard, les pénalités sur retenues à la source non effectuées ou insuffisamment effectuées alors que les sanctions fiscales pénales se matérialisent principalement en des amendes et/ou emprisonnements[16]. Baccouche (2008, p. 301) signale que « pour l'essentiel, les sanctions fiscales en Tunisie sont des sanctions administratives qui peuvent, dans certaines conditions, être négociées dans le cadre de transactions. Les sanctions fiscales juridictionnelles, dites improprement pénales, sont d'une utilisation marginale ».

La sanction fiscale s'accentue, en Tunisie, avec le caractère volontaire du risque fiscal. En effet, s'il s'agit d'une simple erreur, l'entreprise peut subir un redressement qui se présente sous la forme d'une correction du montant de l'impôt auquel l'administration ajoute des pénalités de retard. Aussi, en cas de détection d'un acte anormal de gestion, l'administration peut rehausser la base imposable du montant de la charge indue ou du manque à gagner avec le paiement des pénalités de retard. Par contre, si l'administration fiscale découvre l'existence d'une fraude fiscale, qui englobe aussi les cas d'abus de droit, l'entreprise peut encourir en plus du redressement déjà cité des sanctions pénales sous la forme d'amendes et d'emprisonnements.

Par ailleurs, le contrôle fiscal est souvent pénible à supporter par l'entreprise étant donné qu'il engendre des coûts et gène considérablement son fonctionnement normal (Baccouche, 2009). En cas de désaccord entre l'administration fiscale et le contribuable sur les résultats du contrôle fiscal, le contribuable peut faire un recours contre les services de l'administration fiscale qui est porté devant les tribunaux. Et là encore, ces poursuites nécessitent du temps et de ressources non négligeables qui auraient dues être engagées dans l'activité de l'entreprise (Russ, 2008).

1.3.2.2.2. Sanction générale

Le deuxième type de sanction évoquée par Rossignol (2002a) est la sanction générale. Cette sanction signifie que la présence d'un risque fiscal peut avoir des effets qui vont au-delà du domaine fiscal.

[16] Citons à titre d'exemple le cas de non versement du montant de la retenue à la source au trésor. En effet, un emprisonnement de 16 jours à 3 ans et une amende de 1000 dinars à 50000 dinars sont prévus pour toute personne ayant retenu l'impôt à la source mais qui n'a pas procédé au paiement des sommes dues au trésor dans un délai de six mois à compter du 1er jour qui suit l'expiration du délai imparti pour leur paiement, et ce, en sus du paiement de l'impôt en principal et des pénalités de retard (Article 92 du CDPF).

D'abord, suite à l'ignorance des dispositions fiscales les plus favorables dont elle peut bénéficier, l'entreprise s'expose au paiement d'une charge fiscale supplémentaire ce qui aura des conséquences sur sa trésorerie (Naban et Sarvana Kumar, 2009 ; Robinson et *al.* 2008 ; Rossignol, 2002a).

Ensuite, Il s'agit de quantifier l'impact des choix fiscaux sur la politique générale de l'entreprise. En effet, le choix de la voie la moins imposée peut entrer en conflit avec d'autres considérations liées à la politique générale de l'entreprise ce qui pourrait affecter sa performance globale. Ainsi, les stratégies fiscales ne doivent pas être conduites uniquement à des fins fiscales mais doivent aussi avoir une substance économique (Grageda, 2010).

Enfin, le risque fiscal peut entacher la réputation de l'entreprise (Neubig et Sangha, 2004). En effet, les redressements et pénalités subis, à l'issu d'un contrôle fiscal ou, pire encore, le déclenchement d'un processus de litige devant les tribunaux conduisant à une décision en faveur de l'administration fiscale peuvent largement impacter la réputation de l'entreprise (Grageda, 2010).

Dans le contexte français, la publicité des jugements constitue une peine complémentaire du délit de fraude fiscale. En effet, d'après l'article 1741 du code général des impôts, « la juridiction peut, en outre, ordonner l'affichage de la décision prononcée et la diffusion de celle-ci dans les conditions prévues aux articles 131-35 ou 131-39 du code pénal ». Les jugements rendus en matière fiscale ne font pas toujours l'objet de publication dans le contexte tunisien. D'après l'article 106 du code des droits et procédures fiscaux, « les tribunaux peuvent ordonner la publication intégrale ou par extraits des jugements et arrêts prononcés en matière fiscale à l'encontre des personnes ayant fait l'objet durant les cinq années antérieures à leur prononcé, de jugements ou d'arrêts similaires[17], et ce, dans le Journal Officiel de la République Tunisienne et dans un quotidien désigné par le président du tribunal, ainsi que l'affichage intégral ou par extraits de ces jugements ou arrêts pour une période de trente jours sur la partie extérieure de l'entrée du local professionnel principal du contrevenant ainsi que des locaux qui en dépendent. La publication s'effectue

[17] Constituent des jugements et arrêts similaires :les jugements et arrêts prononcés en matière d'assiette de l'impôt par suite d'un arrêté de taxation d'office comportant des motifs de redressement ayant été confirmés par un jugement ou un arrêt antérieur, les jugements et arrêts prononcés en matière d'infractions fiscales pénales à l'encontre d'une personne précédemment condamnée par un jugement ou par un arrêt pour une infraction fiscale pénale.

en vertu d'un jugement ou a rrêt passé en la force de la chose jugée et aux frais du contribuable ». La publication des jugements rendus en matière fiscale se fait ainsi pour les cas de récidive et n'est pas toujours obligatoire.

Les perceptions négatives peuvent émaner aussi d'une connaissance des actionnaires à travers les communications qui leur sont faites (Erasmus, 2006). Le rapport général du commissaire aux comptes constitue l'un des véhicules d'informations destinés aux actionnaires. Dans le cadre de sa mission de contrôle, le commissaire aux comptes doit dégager les irrégularités fiscales et les insérer dans son rapport général lorsqu'elles s'avèrent significatives. En Tunisie, d'après l'article 22 de la loi 88-108 du 18 Aout 1998, l'administration fiscale a la possibilité de saisie de la commission de contrôle lorsqu'il est prouvé, lors d'un redressement fiscal d'une société soumise au contrôle d'un commissaire au comptes, que ce dernier a pu avoir connaissance d'irrégularités fiscales dans le cadre de l'exécution normale de sa mission mais ne les a pas révélé.

Selon Bidaud (2008, p. 61), «même si l'objectif est bien de maximiser le résultat pour l'actionnaire en optimisant la charge d'impôt, le conseil d'administration doit évaluer si cet objectif est en phase avec la préservation de l'image du groupe ». Les perceptions négatives émanant d'une position fiscale de l'entreprise peuvent éroder la valeur de sa marque ainsi que de son goodwill conduisant les consommateurs et les partenaires d'affaires à rechercher d'autres alternatives ce qui pourrait entraîner des pertes de parts de marché (Neubig et Sangha, 2004). La présence d'un risque fiscal pour l'entreprise peut de ce fait affecter sa relation avec tous ses partenaires. En effet, les investisseurs peuvent vendre les actions qu'ils détiennent dans le capital d'une société dès lors qu'ils considèrent que leur détention leur procure des risques élevés. La présence d'un risque fiscal portant atteinte à la réputation des entreprises peut aussi affecter la relation de l'entreprise avec ses fournisseurs et ses clients. L'obtention de prêts par les entreprises peut être conditionnée, de la part des banques, par l'existence d'une stratégie de gestion de tous les risques, notamment le risque fiscal. Donc, si la réputation de l'entreprise est entachée suite à un redressement ou à un j ugement rendu en matière fiscale, les banques peuvent s'abstenir d'octroyer des prêts à ce tte entreprise par crainte de son insolvabilité au futur. Dans une étude menée sur un échantillon de 108 a rticles publiés sur des entreprises américaines engagées dans des opérations de planification fiscale agressive (*tax shelters*) pour la période du 1 er janvier 1990 au 1er septembre 2004, H anlon et Slemrod (2009) étudient la réaction du prix des actions aux opérations d'agressivité fiscale conduites par les entreprises et trouvent qu'en moyenne le prix des actions des entreprises diminue. Ce

résultat montre bien que le marché financier peut pénaliser les entreprises lorsqu'il a connaissance d'opérations fiscales agressives.

Selon Yaîch (2007, p. 20), « une défaillance fiscale grave peut porter une atteinte grave à la réputation d'une entreprise, de ses dirigeants, de son personnel et de ses auditeurs ». Une compréhension des aspects de réputation liés au risque fiscal ou de la manière avec laquelle une position fiscale sera perçue par les media, le public, les actionnaires, les marchés et les autorités fiscales est essentielle pour la projection d'une culture de gouvernance d'entreprise efficace (Neubig et Sangha, 2004). Les auteurs ajoutent que ce risque de réputation peut être, dans plusieurs cas, plus sévère et punitif que les sanctions fiscales financières et peut remettre en cause la présomption de l'existence d'un bon système de gouvernance.

Plusieurs typologies du risque fiscal ont été avancées dans la littérature. Présenter ces typologies semble être utile avant d'exposer ensuite la définition et la typologie retenues dans le cadre de cette thèse.

1.4. Typologies du risque fiscal : une revue de la littérature

La littérature sur le risque fiscal fait ressortir plusieurs typologies. Une étude du cabinet *PriceWaterhouse-Coopers* en 2004 classe les risques fiscaux en deux catégories : des risques spécifiques et des risques génériques. Les risques spécifiques englobent :

- le risque de transactions : c'est le risque associé à la mise en œuvre de transactions spécifiques ou inhabituelles par l'entreprise tels que les acquisitions, les fusions, les projets de restructuration… ;
- le risque opérationnel : c'est le risque lié à l'application des règles fiscales aux opérations routinières de l'entreprise. Ce risque augmente avec l'internationalisation des entreprises ;
- le risque de conformité : c'est le risque associé à la conformité aux obligations fiscales de l'entreprise. C'est aussi le risque lié à la préparation des déclarations fiscales ;
- le risque de comptabilité financière : c'est le risque lié au processus d'élaboration des états financiers ainsi qu'au système de contrôle interne lié à ce processus.

Les risques génériques comportent :

- les risques de portefeuille : c'est le niveau global du risque et ce en faisant l'agrégation des risques de transaction, opérationnel et de conformité.

- les risques de gestion : c'est le risque lié à la mauvaise gestion des risques fiscaux déjà cités (absence de documentation, manque de ressources, de compétence et de temps alloués à cette gestion).
- les risques de réputation liées aux problèmes fiscaux de l'entreprise mis à la connaissance du public (Elgood et *al.* 2004, Elgood et *al.* 2005, Wunder, 2009).

Neubig et Sangha (2004), quant à eux, considèrent l'existence de huit catégories de risques fiscaux, dont certaines, sont similaires à celles citées par Elgood et *al.* (2004). Ces types sont les suivants :

- le risque opérationnel ou de conformité ;
- le risque économique ;
- le risque financier ;
- le risque judiciaire : ce risque est lié à l'incertitude quant à l'issue des procédures judiciaires ;
- le risque législatif ;
- le risque réglementaire : se dégage de l'intensité accrue de contrôle par les autorités fiscales qui peuvent contester la validité des positions fiscales d'une entreprise;
- le risque de stratégie de segmentation : résulte des situations où différents acteurs créent des positions fiscales sans une coordination claire avec le service fiscal de l'entreprise ;
- le risque fiscal technique : ce risque est lié aux incertitudes dans l'interprétation des lois fiscales faites par les autorités fiscales.

Plus récemment, Robinson et *al.* (2008) divisent les risques fiscaux en quatre types: les risques stratégiques[18], les risques de conformité, les risques opérationnels et les risques financiers.

Russ (2008) présente, à son tour, une autre typologie des risques fiscaux. Il considère que le risque fiscal inclut au moins les types suivants : le risque de transaction, le risque opérationnel de conformité et comptable, le risque de système d'activité et de gestion, les risques liés aux changements législatifs, à la jurisprudence ainsi qu'à l'interprétation des autorités fiscales, et enfin le risque de réputation.

Ainsi, bien que les auteurs ne soient pas unanimes sur une typologie bien déterminée des risques fiscaux, ils présentent un minimum de consensus sur certains types de ces risques. Il s'agit des risques de conformité, opérationnel, comptable, de gestion et de

[18] Sont les risques qui influencent l'achèvement des objectifs stratégiques du département fiscal tels que la gouvernance, la planification fiscale, les fusions…

réputation. Le rapprochement de ces divers points de vue permet de retenir la typologie présentée par Rossignol (2002a) et qui englobe deux principaux types de risque fiscal : un risque de non-conformité et un risque de perte d'opportunité. Le premier est lié à l'application de la réglementation fiscale aux opérations aussi bien courantes que spécifiques et dépend du système d'information comptable de l'entreprise (il inclut ainsi le risque réglementaire, opérationnel, comptable, stratégique…). Par contre, le risque de perte d'opportunité est le risque de gestion fiscale de l'entreprise. Ces deux types peuvent affecter la réputation de l'entreprise.

De cette revue de la littérature sur la notion du risque fiscal découlera une proposition de synthèse. Cette dernière portera aussi bien sur la définition que sur la typologie du risque fiscal.

2. Définition et typologie du risque fiscal : une proposition de synthèse

Dans un premier paragraphe, il convient de présenter une nouvelle définition du risque fiscal, résultant d'une synthèse des différents développements précédents. Cette définition sera complétée par l'exposition de la typologie de risques fiscaux dans un deuxième paragraphe.

2.1. Définition du risque fiscal

La revue de la littérature sur la notion du risque fiscal permet de proposer une nouvelle définition de cette notion. A travers l'étude des définitions présentées au niveau de la littérature, le risque fiscal englobe tous les risques de l'entreprise. En effet, le risque fiscal est à la fois un risque opérationnel, stratégique, juridique, financier et de réputation.

Le risque fiscal est un risque opérationnel dans la mesure où la défaillance fiscale peut avoir comme origine les processus ou le personnel de l'entreprise. Un système comptable non fiable, un personnel fiscal incompétent, pour ne donner que ces exemples, peuvent entraîner un risque de non-respect des règles fiscales ou un risque de non bénéfice des avantages fiscaux pour l'entreprise.

Le risque fiscal est aussi un risque stratégique dans la mesure où l'entreprise peut adopter des stratégies qui bien qu'elles lui permettent de réduire sa charge fiscale, n'ont pas par contre de substance économique et contredisent ainsi la politique générale de l'entreprise. Ces stratégies peuvent dans ce cas être remises en cause par l'administration fiscale en utilisant l'arme de l'abus de droit ou de l'acte anormal de gestion. De plus, l'entreprise peut être confrontée à une difficulté d'application des règles fiscales se

rapportant à certaines opérations spécifiques d'ordre stratégiques, telles que les opérations de fusion, de restructurations…

En outre, le risque fiscal est un risque juridique dans le sens qu'il résulte du non-respect des dispositions du droit fiscal.

Le risque fiscal peut être considéré comme un risque financier dans la mesure où la détection du non-respect des règles fiscales par l'administration fiscale peut engendrer des redressements, des pénalités et des amendes ce qui peut affecter la situation financière de l'entreprise. Aussi, le non bénéfice des avantages fiscaux peut engendrer un manque à gagner ou une perte d'opportunité pour l'entreprise. Ainsi, l'impôt payé excède celui que l'entreprise aurait dû payer en bénéficiant de l'avantage fiscal.

C'est aussi un risque de marché étant donné qu'une défaillance de nature fiscale peut entraîner des effets défavorables sur le prix des actions sur le marché. La présence d'un tel risque est de nature ainsi à influencer la position de l'entreprise sur le marché ce qui a été déjà prouvé empiriquement. Une étude faite en 2005 par la société de services professionnels et de la recherche Glass, Lewis and Co. sur les sociétés américaines ayant une capitalisation boursière de plus de 75 millions de dollars pour la période du 1 janvier 2004 au 2 mai 2005 a montré que les faiblesses majeures se rapportant à l'impôt ont entrainé des pertes encore plus grandes, par rapport aux autres faiblesses divulguées du système de contrôle interne, dans la valeur de l'action : la divulgation d'une faiblesse liée à l'impôt a abouti à une perte de 5.77 % de la valeur de l'action (par rapport à une perte de 4,06% pour toutes les faiblesses de contrôle interne divulguées sur la même période) dans les 60 jours suivant cette divulgation (Desjardins, 2007).

Enfin, le risque fiscal est un risque de réputation étant donné qu'une sanction fiscale adressée par l'administration fiscale, ou un litige fiscal porté devant le juge et dont le résultat est en faveur de cette dernière, porte certainement atteinte à la réputation de l'entreprise.

Il ressort du développement ci-dessus que l'étude du risque fiscal rend de plus en plus nécessaire la recherche d'une définition complète qui traite des spécificités de ce risque. Les définitions existantes semblent être très générales ou visent, dans certains cas, quelques aspects du risque fiscal (sources ou sanctions de ce risque). La définition qui va être avancée rejoint et complète celle faite par Rossignol (2002a) qui semble être la plus précise et la plus adaptée au contexte tunisien. Cet auteur considère que le risque fiscal peut être le risque de non-respect des règles fiscales mais aussi le risque de non bénéfice

d'avantages fiscaux. En d'autres termes, il s'agit du risque de non-conformité et du risque de perte d'opportunité.

Notre définition englobe les cas évoqués par Rossignol (2002a) mais la complète par d'autres cas de risques fiscaux. Le premier cas est la réalisation d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal. Ces opérations ne sont pas fictives et présentent une réalité juridique. Mais de telles opérations sont conduites exclusivement à des fins de réduction de la charge fiscale et sont faites ainsi dans le cadre de la gestion fiscale de l'entreprise. Cette gestion fiscale est risquée dans la mesure où l'administration fiscale peut redresser l'entreprise en employant l'arme de l'abus de droit par fraude à la loi en absence d'autres considérations économiques, financières ou autres liées à l'opération réellement mise en œuvre. Le deuxième cas couvre les opérations réelles qui permettent de réaliser des économies d'impôt mais qui sont incompatibles avec la politique générale de l'entreprise. La réalisation de telles opérations peut porter atteinte à la performance globale de l'entreprise à moyen et à long terme. En effet, une entreprise peut procéder, dans le cadre de sa gestion fiscale, à un nouvel investissement afin de réduire sa charge fiscale mais cet investissement peut ne pas être conciliable avec la politique globale de l'entreprise. Un tel comportement ne peut pas être remis en cause par l'administration fiscale (sauf dans le cas d'abus de droit par fraude à la loi) en application du principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise mais peut affecter la performance de l'entreprise dans le futur si un tel investissement ne lui sera pas bénéfique. Pour les deux cas de risque fiscal ajoutés, les coûts de gestion fiscale peuvent éventuellement dépasser les avantages.

Pour conclure, «le risque fiscal est lié au non-respect des règles fiscales, au non bénéfice des avantages fiscaux, à la réalisation d'opérations réelles qui permettent de réaliser des économies d'impôts mais qui sont incompatibles avec la politique générale de l'entreprise et à la réalisation d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal ». Ces deux derniers cas de risque fiscal sont des risques liés à la gestion fiscale des entreprises.

La typologie adoptée sera celle avancée par Rossignol (2002a). A partir de sa définition, le risque fiscal peut, essentiellement, être de deux natures : un risque de non-conformité en cas de non-respect des règles fiscales et un risque d'opportunité. Les deux cas de risques fiscaux ajoutés à la définition de Rossignol (2002a) relèvent du risque d'opportunité dans la mesure où ils n'impliquent pas un non respect de la réglementation mais sont plutôt liés à la gestion fiscale des entreprises.

2.2. Typologie du risque fiscal

Deux principaux types de risque fiscal peuvent se réaliser pour l'entreprise (Rossignol, 2002a).

2.2.1. Risque de non-conformité

C'est le risque lié au non-respect des règles fiscales. Ce risque peut être involontaire et il s'agit dans ce cas d'une erreur, comme il peut avoir un caractère volontaire. Dans ce deuxième cas, le contribuable a une volonté d'échapper à la réglementation fiscale. Lorsqu'un tel risque résulte de l'intention du contribuable, l'administration peut utiliser trois armes pour le contrarier : il s'agit de la fraude fiscale, de l'abus de droit par simulation et de l'acte anormal de gestion. Dans le contexte tunisien, les deux premières notions sont confondues dans la mesure où le législateur les traite conjointement sous l'angle de la fraude.

Le risque de non-conformité trouve son origine dans les facteurs suivants :

- Le risque de non-conformité peut être dû aux incertitudes provenant des lois et réglementations fiscales. La complexité des règles fiscales, leur ambiguïté, leur lourdeur en termes de coût, le changement des lois fiscales et des interprétations faites par les juges et les administrations fiscales et la mauvaise interprétation de la loi par l'entreprise peuvent conduire au non-respect de ces règles qui peut dans certains cas être volontaire.
- Ce risque de non-conformité s'accroît avec le caractère spécifique de la transaction (Elgood et *al.* 2004) mais peut toucher aussi les opérations routinières de l'entreprise (Russ, 2008). Le manque de personnel formé et compétent contribue aussi à ce risque (Ernst & Young, 2008). En effet, les personnes ayant la responsabilité de gestion des risques fiscaux doivent disposer des compétences, capacités et ressources nécessaires (Erasmus, 2006 ; Elgood et *al.* 2004).
- Les prix de transfert peuvent être aussi à l'origine d'un risque fiscal et ce dans le cadre des opérations internationales réalisées entre les sociétés d'un groupe. Ainsi, lorsque le prix de transfert pratiqué dans de telles opérations est abusif ou incorrect et s'écarte du prix de pleine concurrence adopté entre deux entreprises indépendantes, il peut dans ce cas faire naître un risque fiscal (Robinson et *al.*, 2008). Dans leur étude, Elgood et *al.* (2005) signalent que les filiales des groupes exercent généralement leur activité avec peu ou pas d'intégration de la fiscalité et

que le prix de transfert peut faire naître un risque fiscal même s'il y a une politique de prix de transfert au niveau du siège. Le fait d'avoir une telle politique n'est pas suffisant mais cette politique doit être mise en place. Dans le même sens, Bidaud (2010, p. 139) souligne que « la matérialisation d'un risque fiscal en matière de prix de transfert peut avoir deux origines : une politique de prix de transfert mal conçue (et donc non conforme au principe de pleine concurrence) et/ou une politique de prix de transfert inadéquatement mise en œuvre ».

- Ce risque inclut aussi le risque provenant des demandes de renseignements ou des opérations de contrôle des déclarations fiscales par les autorités fiscales (Elgood et *al.* 2004). La conduite et l'issue de ces opérations de contrôle dépendent largement des qualifications techniques des personnes qui en sont chargées. En présence de bonnes qualifications, ces contrôleurs seront aptes à détecter le non-respect des règles fiscales par les contribuables.
- La comptabilité financière d'une entreprise peut également être à l'origine du non-respect des règles fiscales. En effet, le processus de génération des chiffres comptables conditionne l'exactitude des chiffres fiscaux déclarés et ceux figurant dans les états financiers. Selon Yaïch (2007, p. 19), « la comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise ». L'auteur ajoute que la comptabilité constitue la principale base de contrôle fiscal et présente les options de la direction ayant une conséquence fiscale (dégrèvement physique, choix de méthodes comptables…). L'évaluation du risque fiscal d'origine comptable exige ainsi de s'assurer du bon fonctionnement des processus de génération des chiffres comptables ainsi que des contrôles internes se rapportant à ces processus (Elgood et *al.* 2004).

La présence de ce risque de non-conformité peut engendrer des sanctions pour l'entreprise et peut affecter sa réputation et ce en cas de découverte par l'administration fiscale dans le cadre de l'exercice de sa fonction de contrôle. D'après l'article 5 du CDPF, « l'administration fiscale contrôle et vérifie les déclarations, actes, écrits, mutations, factures et documents utilisés ou justifiant l'établissement des impôts régis par les dispositions du présent code et leur paiement ou présentés en vue de bénéficier d'avantages ou de dégrèvements fiscaux ou de la restitution des sommes perçues en trop au titre de ces impôts ; elle contrôle également le respect par le contribuable de ses obligations fiscales ».

La répression de la fraude et de l'abus de droit par simulation est plus importante que dans les cas de l'erreur et de l'acte anormal de gestion. Pour ces deux derniers cas, l'administration fiscale peut procéder à une rectification du montant de l'impôt accompagnée du paiement de pénalités de retards alors que, pour les autres cas, l'administration et le juge infligeront des sanctions pénales à l'entreprise, en plus de la correction du montant de l'impôt et des pénalités de retards. Dans ce cadre, le législateur tunisien considère la fraude et l'abus de droit comme un délit pénal soumis à des amendes ainsi qu'à des emprisonnements. La sanction du risque de non-conformité varie ainsi de la simple correction d'erreurs avec versement de pénalités de retard aux amendes et aux emprisonnements.

2.2.2. Risque d'opportunité

Le deuxième type de risque peut être désigné comme un risque d'opportunité et se rapporte à la stratégie fiscale adoptée par l'entreprise, stratégie qui se fait dans le cadre du respect des règles fiscales[19]. Selon Chadefaux et Rossignol (2006, p. 1450), « l'administration ne peut remettre en cause les décisions de gestion prises par le chef d'entreprise, dès lors qu'elles sont conformes aux dispositions édictées par la loi fiscale ».[20] Cette gestion ou optimisation fiscale ne peut se faire, selon les mêmes auteurs, sans maîtriser au préalable le risque ayant pour origine les irrégularités se rapportant au traitement fiscal des opérations courantes de l'entreprise. « La maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté d'optimisation fiscale » (Chadefaux et Rossignol, 2006, p. 1453).

Par gestion ou optimisation fiscale, on entend la recherche, parmi les solutions offertes par la loi fiscale, de la voie la moins imposée (Chadefeaux et Rossignol, 2006 ; Serlooten, 2007). Selon Cozian (2008, p. 548), « il existe une bonne gestion fiscale comme il existe une bonne gestion financière ou une bonne gestion commerciale. Comme le bon père de famille du Code civil ou comme le chef d'entreprise prudent et avisé du droit comptable, le contribuable éclairé doit gérer sa fiscalité au mieux de ses intérêts ». Cette gestion ou optimisation fiscale, appelée dans le contexte anglo-saxon, « *effective tax planning* », diffère de la notion de minimisation de la charge fiscale dans la mesure où c'est une stratégie qui ne vise pas seulement la réduction des charges fiscales explicites mais tient

[19] La gestion fiscale qui se fait en violant les dispositions fiscales (fraude) fait partie du premier type de risque qui est le risque de conformité ou de non respect des règles fiscales.

[20] Ceci est en application du principe de non immixtion de l'administration dans la gestion de l'entreprise. Ce principe signifie, selon les mêmes auteurs, que : « l'administration ne peut s'immiscer dans la gestion ; il ne lui appartient pas d'apprécier l'opportunité ou le bien fondé des mesures prises par le chef d'entreprise » (p. 1450). Toutefois, ce principe comporte des limites.

compte aussi des coûts non fiscaux (Garbarino, 2008). Les coûts non fiscaux sont : les coûts directs (coûts internes : temps passé par les dirigeants et employés dans la recherche des opportunités d'économie d'impôt et coûts externes : les dépenses liées au recours à des conseils externes pour réaliser l'opportunité de planification fiscale), les risques de sanctions, les coûts de divulgation et les coûts d'agence.

L'économie d'impôt ainsi réalisée ne doit pas être dépassée par les coûts non fiscaux. Selon Serlooten (2011, p. 24), c'est « l'action de l'entreprise pour réduire sa charge fiscale en réalisant une économie supérieure aux risques qu'elle peut être amenée à prendre ». Mais comme tout principe, la gestion fiscale comporte des limites et peut faire naître aussi des risques. Cette liberté de gestion, permettant à l'entreprise d'opter pour la solution la moins imposée, n'est pas ainsi absolue (Serlooten, 2007). Cozian (2008, p. 548) ajoute que « si une certaine habileté fiscale est une vertu respectable, elle ne doit pas, à peine de devenir coupable, franchir certaines bornes. C'est le problème, qui n'est pas propre au droit fiscal, de toute liberté et de ses limites en cas d'abus ».

Le risque de gestion fiscale peut se matérialiser de trois manières. Il s'agit du non bénéfice des avantages fiscaux ou de la mise en place, dans le cadre de cette gestion, d'opérations réelles mais ayant un but exclusivement fiscal ou d'opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise.

2.2.2.1. Non bénéfice des avantages fiscaux

Les responsables fiscaux de l'entreprise peuvent ignorer les options qui permettent de réduire sa charge fiscale. Cette méconnaissance peut être involontaire ou volontaire. Dans le premier cas, ces responsables ne procèdent pas à une mise à jour continue de leurs connaissances en matière de réglementation fiscale ou ne disposent pas des compétences requises afin d'utiliser l'outil fiscal dans le meilleur intérêt de l'entreprise.

Dans le deuxième cas, bien que ces responsables connaissent les dispositions favorables que l'entreprise peut bénéficier pour réduire sa charge fiscale, ils peuvent y renoncer étant donné qu'un tel avantage peut attirer l'attention de l'administration fiscale et conduire à un contrôle dont les résultats sont souvent en faveur de cette dernière. Tel est le cas des demandes de restitution de crédits d'impôts telles que prévues par la législation fiscale tunisienne. Selon Baccouche (2009, p. 15), « les demandes de restitution sont pratiquement conditionnées par une vérification approfondie et même lorsque l'administration se rend à l'évidence que la demande du contribuable est fondée, la restitution n'intervient pas immédiatement». Ainsi, d'après l'article 31 du CDPF, «les services de l'administration

fiscale procèdent au contrôle nécessaire en vue de s'assurer du bien-fondé de la demande en restitution. Ce contrôle ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale prévue par l'article 38 du présent code ». Selon Baccouche (2009, p. 43), « cette dernière condition qui soumet l'entreprise ayant demandé restitution de l'impôt à un contrôle fiscal systématique amènera, dans beaucoup de cas, l'entreprise à r enoncer à demander restitution du crédit d'impôt par crainte d'un contrôle fiscal fortement redouté par l'entreprise ». Il convient de signaler que la loi de finances pour l'année 2010 a prévu un allégement de la procédure de restitution du crédit de la TVA (augmentation du taux de l'avance et du champ de couverture et limitation du délai de restitution).

Qu'il soit volontaire ou non, le non bénéfice des avantages fiscaux est de nature à engendrer un m anque à gagner pour l'entreprise ce qui affecte ainsi sa performance globale.

2.2.2.2. Opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise

Les responsables fiscaux peuvent aussi opter pour des opérations réelles qui contribuent à minimiser la charge fiscale de l'entreprise mais qui peuvent entrer en conflit avec sa politique générale. Ainsi, l'économie de coût peut engendrer une réduction de la performance globale de l'entreprise. Bien que ces opérations ne puissent pas être contestées par l'administration fiscale en application du principe de non immixtion dans la gestion de l'entreprise, elles peuvent porter atteinte à la performance de cette dernière dès qu'elles contrarient sa politique générale.

Les deux premiers risques d'opportunité ou de gestion fiscale ont des répercussions purement financières étant donné qu'ils affectent la performance de l'entreprise. Cet effet peut être à court, moyen et long terme. Le troisième type de risque de gestion fiscale est la conduite d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal.

2.2.2.3. Opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal

Les opérations réelles qui permettent de réduire la charge fiscale de l'entreprise mais qui ont un but exclusivement fiscal peuvent être contestées par l'administration fiscale. Cette dernière peut considérer qu'il s'agit bien d'un cas d'abus de droit par fraude à la loi. Si l'entreprise ne peut pas prouver l'existence d'autres considérations économiques, financières… liées à ces opérations, elle peut dans ce cas être contestée par l'administration fiscale en cas de contrôle. La découverte de telles opérations donne lieu ainsi à des sanctions administratives et pénales. Selon Cozian (1996, p. 35), l'abus de droit par fraude à la loi « n'est relevé que dans la mesure où l'opération réalisée ne répond qu'à

des motivations exclusivement fiscales ; autrement dit, si le contribuable peut apporter la preuve qu'en dehors des considérations d'ordre fiscal l'acte est justifié par d'autres intérêts légitimes de nature juridique, économique, familiale…il y a peut-être habileté fiscale, mais pas abus de droit ». Aussi, dans le cas de l'abus de droit par fraude à la loi, les opérations sont réelles et non fictives comme c'est le cas au niveau de l'abus de droit par simulation.

En Tunisie, « le législateur a utilisé dans l'article 101 du C DPF des termes imprécis rendant difficile la délimitation précise du domaine du dit article. Ainsi, les comportements susceptibles de constituer des cas d'abus de droit pénalement répréhensible ne sont pas clairement définis. Si la répression des comportements simulatoires des contribuables trouve son fondement dans l'article 101 du CDPF, la répression de la fraude à la loi au titre de l'abus de droit correspond plutôt à une interprétation extensive faite par le ministre des finances lors des débats de la chambre des députés relatifs au CDPF » (Bouzid, 2008, p. 61). « La tentative de répression de la fraude à la loi au titre de l'abus de droit semble résulter des débats de la chambre des députés relatifs au CDPF. En effet, le ministre des finances a assimilé les notions de simulation et de fraude à la loi. Il a, en plus, fait du caractère artificiel de la situation fiscale présentée au fisc un critère de l'abus de droit. Or, le caractère artificiel d'une opération juridique n'implique pas son caractère fictif. Un montage juridique peut être artificiel même s'il coïncide parfaitement à la réalité… le ministre des finances semble adopter un critère large de l'abus de droit. Ce dernier ne se réalise pas uniquement dans les cas de discordance entre la situation ostensible et celle réellement voulue par le contribuable mais encore dans les situations réelles réalisées dans un but exclusivement fiscal » (Bouzid, 2008, p. 49-50).

Pour conclure, le risque d'opportunité peut avoir deux conséquences sur l'entreprise. Il peut engendrer une atteinte à la performance globale de l'entreprise et ce en cas de non bénéfice des avantages fiscaux ou en cas de conduite d'opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise. Ce risque peut conduire à des redressements et des sanctions seulement si l'administration fiscale juge qu'il s'agit d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal.

La définition et la typologie du risque fiscal ainsi avancées peuvent être présentées dans le schéma récapitulatif de la Figure 3.

La première section de ce chapitre a porté sur la clarification du concept clé de notre étude à savoir le risque fiscal. Pour ce faire, les définitions et les typologies du risque de l'entreprise ont été tout d'abord présentées.

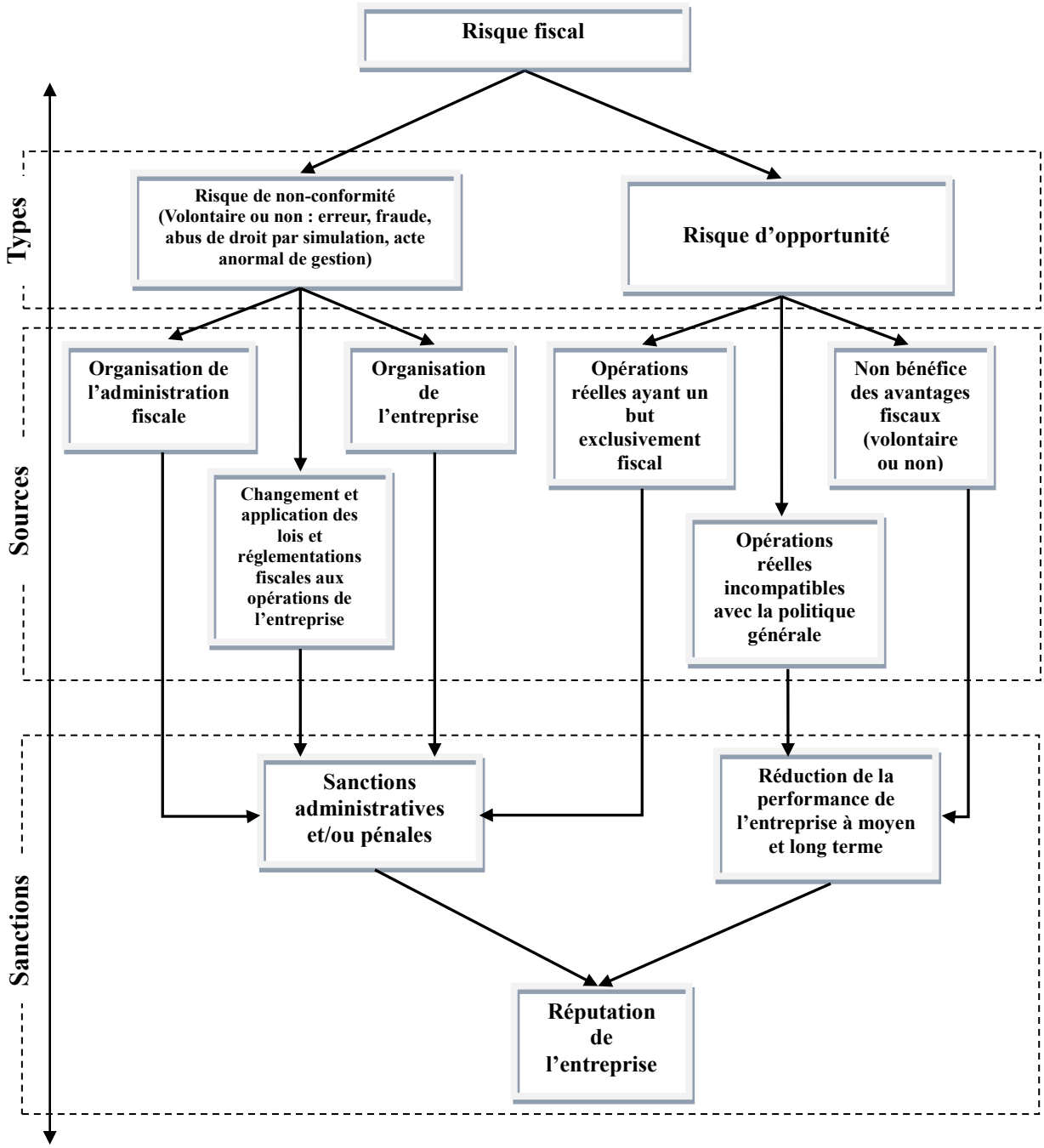

Figure 3 : Risque fiscal : typologie, sources et sanctions

Partie intégrante de ces typologies, le risque fiscal a fait l'objet d'études récentes dans le cadre desquelles les chercheurs ont essayé d'en proposer des définitions, d'en déterminer ses caractéristiques, ses sources et ses sanctions. Une revue de ces études a permis de conclure qu'il n'y a pas de consensus entre les chercheurs sur une définition commune du risque fiscal ainsi que sur son appartenance à un risque particulier de l'entreprise. Le rapprochement des divers points de vue a permis de constater que le risque fiscal est une notion assez générale de telle manière qu'il est difficile de la rattacher à l'un des risques de l'entreprise déjà présentés. Il s'agit en fait d'un risque financier, opérationnel, stratégique,

juridique et de réputation. Ce rapprochement a permis ainsi d'avancer une autre définition complète et exhaustive du risque fiscal et qui vient s'ajouter aux définitions existantes qui présentent la limite de se focaliser sur certains aspects de ce risque.

Aussi, la revue de la littérature a permis de retenir la typologie du risque fiscal présentée par Rossignol (2002a). Selon cet auteur, le risque fiscal se subdivise en deux types de risques qui sont le risque de non-conformité et le risque d'opportunité.

L'analyse du risque fiscal a montré qu'il peut avoir des effets néfastes sur l'entreprise, que ce soit sur sa performance ou sur sa réputation. Il doit conduire ainsi à une réaction de la part de l'entreprise. Cette dernière doit mettre en place un système de gestion du risque fiscal aussi bien préventif que curatif pour se protéger contre de tels effets et les réduire en cas de survenance. La notion de gestion du risque fiscal sera examinée dans la section suivante.

Section 2 : Gestion du risque fiscal : Définition et Étapes

« La connaissance de dysfonctionnements, de risques majeurs non traités de façon satisfaisante, exige d'agir. Savoir et ne pas agir expose très fortement celui qui sait. Alors, l'action s'impose » (Le Damany, 2005, p.27). Vu l'importance de l'effet négatif que peut avoir le risque fiscal sur la performance et la réputation des entreprises, ces dernières doivent mettre en place des systèmes de gestion afin de se prémunir contre sa survenance ou réduire son effet.

La deuxième section portera ainsi sur la définition de la notion de gestion du risque fiscal ainsi que sur la présentation de ses étapes. Il convient de commencer, dans un premier paragraphe, par un contexte plus général en présentant les définitions et les étapes de la gestion des risques de l'entreprise pour se focaliser, dans un deuxième paragraphe, sur les définitions et étapes de la gestion même du risque fiscal.

1. Gestion des risques de l'entreprise : définition et étapes

Pour clarifier la notion de gestion des risques de l'entreprise, il convient au début de présenter les définitions telles qu'elles sont avancées dans la littérature. La deuxième étape portera sur l'exposition des étapes de cette gestion.

1.1. Définition de la gestion des risques de l'entreprise

Selon Hassid (2008, p. 87), « l'entreprise a été la première organisation à investir le champ des risques en se dotant de moyens adaptés pour les combattre ». Ainsi, pour répondre d'une manière efficace aux nuages d'incertitudes qui les entourent, les entreprises sont appelées à mettre en place un système de gestion ou de management des risques. D'après Yaich (2004), « une gestion des risques efficace constitue un facteur clé de succès pour toute entreprise, quels que soient le secteur d'activité ou la taille ». Une telle gestion constitue de plus en plus un outil de différenciation pour l'entreprise (Darsa, 2009).

Dans le même ordre d'idée, Moreau (2002) souligne que toutes les entreprises quelles que soient leur taille, leur âge, leur secteur et leur situation concurrentielle doivent intégrer, à des degrés divers, le *risk management* dans leur réflexion stratégique, organisationnelle ou opérationnelle.

Soulignons tout d'abord que le terme « gestion des risques » présente plusieurs significations selon le domaine. Toutefois, Aubert et Bernard (2004) reconnaissent que ce

terme intègre les composantes analyse et traitement des risques et ce quel que soit le domaine étudié.

Un référentiel de bonnes pratiques en matière de gestion des risques de l'entreprise a été proposé par le COSO (*Committee of Sponsoring Organization of the treadway Commission*) en 2004. Dans ce sens, le rapport du COSO (COSO, 2004, p. 2) définit la gestion du risque d'entreprise comme suit: « le management des risques est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les éléments potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation ».

L'appétence pour le risque désigne « le niveau de risque global qu'une organisation accepte de prendre pour répondre à son objectif de création de valeur » (COSO, 2005, p. 42).[21] Cette appétence est directement liée à la stratégie de l'entreprise et étant donné que chaque stratégie induit des risques différents, le management des risques permet à l'entreprise de choisir la stratégie qui concorde avec son niveau d'appétence pour le risque (COSO, 2005).

Le référentiel du COSO considère le dispositif de management des risques comme étant composé de huit éléments: l'environnement interne, la fixation des objectifs, l'identification des événements[22], l'évaluation des risques, le traitement des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication et le pilotage des risques. D'après le COSO, le management des risques est un processus multidirectionnel et itératif par lequel n'importe quel élément a une influence immédiate et directe sur les autres. Il s'agit, selon Paris et Aubin (2002, p. 138), « d'une boucle qui s'appuie sur le retour d'expérience pour s'auto améliorer ».

D'après ce référentiel, le conseil d'administration et la direction ne peuvent pas obtenir la certitude absolue quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise étant donné que le

[21] D'après IFA et IFAC (2009, p. 27), « les valeurs de l'entreprise déterminent l'appétit au risque accepté par l'organisation, le processus de management des risques qui en découle et les valeurs éthiques qui y sont associés ».

[22] Les trois premiers éléments sont des nouvelles notions introduites dans le référentiel du COSO 2004 et ne faisaient pas partie du COSO 1992 (Tarantino, 2008). Alors que le COSO 1 (1992) constitue un référentiel de contrôle interne, le COSO 2 promulgué en 2004 constitue un référentiel de management des risques et repose sur le concept de gestion globale du risque ou « *Entreprise Risk Management : ERM* » comme étant la condition d'un contrôle interne amélioré (Renard, 2009).

dispositif de gestion des risques peut comporter des limites. Ces dernières peuvent résulter d'une erreur de jugement dans la prise de décision, d'une possibilité de défaillances humaines, de contrôles déjoués par collusion entre deux ou plusieurs personnes….

Une autre définition avancée par Aubert et Bernard (2004, p. 32) stipule que la gestion du risque constitue « un processus, c'est à dire un ensemble d'activités coordonnées qui sont réalisées par une organisation de façon à identifier, mesurer, évaluer et modifier à la fois:

(1) La probabilité d'occurrence de certains événements pouvant avoir un impact sur une ou plusieurs entités;

(2) L'impact de ces événements sur ces entités ».

Tarantino (2008, p. 15) définit, quant à lui, la gestion des risques comme suit : « la gestion des risques cherche à identifier, évaluer et mesurer le risque et développer ensuite des contre-mesures pour le traiter». Dans le même sens, Maurer (2006, p. 50) souligne que « la gestion du risque dans l'entreprise (*Corporate Risk Management* ou CRM) est le processus par lequel différentes expositions au risque sont identifiées, mesurées, et contrôlées ».

D'autres auteurs mettent l'accent, dans leurs définitions, sur la nécessité d'adopter une gestion proactive ou préventive des risques, en plus de la gestion curative, au niveau de l'entreprise. Ainsi, Darsa (2009, p. 40 - 41) souligne que « gérer les risques consiste à mettre en œuvre les actions appropriées d'identification, de compréhension, d'évaluation et de maîtrise préventive ou curative des risques potentiels ou avérés de l'entreprise ; cette mise en œuvre est réalisée grâce au déploiement des ressources humaines, financières et matérielles adaptées favorisant la sensibilisation et l'engagement des équipes autour d'un objectif commun : la maîtrise des risques de l'organisation, donc le renforcement de sa pérennité ».

Selon Moreau (2002, p. 3- 4), le *risk management* intervient de manière préventive au présent et de manière prospective à court et moyen terme et vise à « identifier et anticiper les événements, actions ou inactions susceptibles d'impacter la mise en œuvre de la stratégie dans un horizon donné, définir les options de traitement et s'assurer qu'une option optimale est choisie, mettre en œuvre cette option et contrôler l'efficacité de la solution retenue par rapport aux attentes ». Dans le même sens, Noirot et walter (2008, p. 13) stipulent que « le management des risques consiste donc à doter l'entreprise des moyens d'anticipation, par la gestion et la mise en visibilité, a priori, d'événements futurs

susceptibles de se produire, plutôt que par la gestion des sinistres lorsque les événements cités précédemment se sont produits ».

Ces définitions soulèvent ainsi la nécessité d'adopter non seulement des stratégies défensives qui permettent de réduire au minimum l'effet d'un risque en cas de réalisation mais aussi des stratégies offensives visant la prévention contre la réalisation de certains risques.

Les définitions citées ci-dessus mettent aussi l'accent sur les étapes du processus de gestion des risques de l'entreprise.

1.2. Etapes de la gestion des risques de l'entreprise

La plupart des chercheurs est unanime sur le fait que le processus de gestion des risques de l'entreprise doit contenir l'identification, l'évaluation, le traitement et le pilotage de ces risques (Desroches et *al.* 2007 ; Darsa, 2009 ; Louisot, 2009 ; Nguéna, 2008). Ce processus peut ainsi être divisé en quatre étapes qui sont les suivantes :

- ***Première étape : identification des risques :*** il s'agit d'identifier les événements internes et externes pouvant affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise et de distinguer les menaces des opportunités (COSO, 2005). Cette identification peut être suivie par la présentation d'une cartographie des risques de l'entreprise (Paris et Aubin, 2002), afin de définir par la suite les actions de traitement adaptées à chaque type de risque.
- ***Deuxième étape : Evaluation des risques :*** il s'agit de déterminer dans quelle mesure les événements potentiels sont susceptibles d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs et ce en évaluant la probabilité d'occurrence et l'impact de ces événements. Pour ce faire, le management recourt à une combinaison de méthodes quantitatives et qualitatives (COSO, 2005). Cette évaluation permet à l'entreprise de hiérarchiser les risques et de détecter les risques majeurs (qui présentent une menace importante quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise) qui nécessitent une gestion a priori. Selon Darsa (2009), la priorisation des risques s'appuie sur trois indicateurs fondamentaux qui sont la détectabilité ou la capacité de l'entreprise à détecter le risque entrant, la sévérité ou l'impact financier du risque et l'occurrence c'est-à-dire la probabilité de réalisation du risque. Le facteur de risque calculé, égal au produit des trois indicateurs déjà cités, permet de dégager les risques prioritaires à traiter.

- ***Troisième étape : Traitement des risques*** : il s'agit d'apporter des solutions ou des réponses appropriées aux risques identifiés. Ces réponses peuvent prendre la forme de l'évitement, l'acceptation, la réduction ou le partage du risque tout en mettant en adéquation le niveau des risques avec le seuil de tolérance et l'appétence pour le risque de l'entreprise (COSO, 2005). Le seuil de tolérance est défini comme « le niveau de variation que l'entité accepte quant à l'atteinte d'un objectif spécifique » (COSO, 2005, p. 29). La première stratégie de traitement consiste à éviter le risque du moment où l'entreprise juge que le risque identifié est d'un niveau élevé ou inacceptable. La deuxième stratégie consiste à accepter le risque tel qu'il est tant que l'entreprise juge qu'elle maîtrisera les coûts en cas de survenance. La troisième stratégie consiste quant à elle à réduire le coût du risque identifié alors que la dernière consiste à partager le risque avec des parties externes à l'entreprise (Darsa, 2009).
- ***Quatrième étape : Pilotage et contrôle des risques :*** il s'agit de mettre en place des procédures afin de veiller à la bonne application des mesures de traitement des risques. La fonction de pilotage doit apprécier si le risque résiduel (qui subsiste après traitement) est acceptable au regard de l'atteinte des objectifs (Noirot et Walter, 2008). Il s'agit aussi d'assurer une mise à jour de la liste initiale des risques en éliminant certains risques ayant été déjà traités et en ajoutant de nouveaux risques devenus inacceptables.

Faisant partie de toute une panoplie de risques, le risque fiscal requiert la mise en place d'une stratégie de gestion assez spécifique qui vise aussi bien la prévention contre la réalisation de ce risque que la réduction de son effet sur l'entreprise en cas de survenance.

2. Définition et caractéristiques de la gestion du risque fiscal de l'entreprise

Un système de gestion des risques efficace doit inclure les étapes d'identification, d'évaluation, de traitement et de pilotage des risques de l'entreprise. Le risque fiscal peut avoir des effets néfastes sur la performance et la réputation des entreprises et doit ainsi être détecté et géré par l'entreprise et ce dans le cadre de sa stratégie globale de gestion de tous les risques.

La gestion des risques fiscaux conduit à l'identification par l'entreprise des risques fiscaux et à la mise en place de méthodologies afin d'éliminer ou de minimiser substantiellement ces risques (Naban et Sarvana Kumar, 2009). Selon les mêmes auteurs,

l'objectif d'une telle gestion est de réduire l'incidence fiscale sans subir n'importe quelle sanction de l'administration fiscale.

Dans ce sens, Laroque et Alpin (2008) soulignent que la gestion du risque fiscal ne permet pas de rendre nul le risque et ne signifie pas la fin des conflits avec l'administration fiscale, mais pourra aider à éviter les surprises désagréables.

Toutefois, Elgood et *al.* (2004) suggèrent que la gestion du risque fiscal consiste à comprendre l'origine des risques et à faire des jugements sur la manière de les traiter mais ne vise pas nécessairement la minimisation des risques de l'entreprise. En effet, les entreprises peuvent réaliser des profits en prenant des risques. Selon les mêmes auteurs, une politique de gestion du risque fiscal va donc déterminer la valeur qui peut être réalisée en prenant les risques, les coûts qui peuvent être économisés en réduisant les risques et les ressources nécessaires pour gérer aussi bien les opportunités que les risques.

Ainsi, la gestion du risque fiscal, comme la gestion des risques en général, ne vise pas seulement la réduction des risques ayant des effets négatifs sur la valeur de l'entreprise mais peut aussi viser la prise d'autres risques ou opportunités dans le but de la créer.

La gestion du risque fiscal est la gestion des incertitudes et étant donné la nature variée de ces incertitudes, il n'y pas qu'une seule réponse ou solution juste (Elgood et *al.* 2004). Donc, ceci implique qu'il n'y ait pas une seule stratégie de gestion applicable à toutes les entreprises '*One Size Doesn't fit all*'.

La gestion du risque fiscal doit aussi être une gestion proactive et non seulement une gestion réactive (Erasmus, 2009). La gestion du risque fiscal proactive contribue à réduire l'exposition à un impôt supplémentaire, améliorer la relation avec l'administration fiscale et faire revenir le contrôle du processus de gestion du risque fiscal entre les mains de l'entreprise et non de l'administration fiscale. Le but d'une telle gestion est d'adresser les questions fiscales importantes du contribuable et ce dans le but de les résoudre promptement à l'aide d'un dialogue qui se fait sur une base de confiance avec l'administration fiscale (Erasmus, 2009).

Selon le même auteur, « pour assurer une mise en œuvre proactive du processus de gestion du risque fiscal, l'entreprise doit réaliser les tâches suivantes :

- s'engager d'aller au-delà de la conformité fiscale de base ;
- obtenir l'approbation du président directeur général (ci-après PDG), du directeur financier, du conseil d'administration et du comité d'audit ;

- recruter une équipe fiscale. L'équipe fiscale doit être composée, selon Erasmus (2009), du directeur financier, du '*tax manager*', d'un représentant de chaque division opérationnelle de l'entreprise, d'un conseiller indépendant, des comptables et d'une équipe juridique compétente fournissant la protection juridique nécessaire ;
- constituer une structure de *reporting* au comité d'audit ;
- communiquer avec un représentant de l'administration fiscale ;
- déterminer les problèmes fiscaux connus par l'administration fiscale ;
- déterminer les questions fiscales non connues par l'administration fiscale ;
- collecter tous les faits pertinents ;
- analyser tous les faits ;
- obtenir des conseils techniques auprès d'un spécialiste ;
- déterminer le meilleur chemin pour résoudre le problème, y compris une résolution logique des problèmes à travers une décision prise par le représentant de l'administration fiscale » (Erasmus, 2009, p.18-19).

Erasmus (2009) ajoute que la gestion du risque fiscal proactive commence avec un changement d'attitude et ce à partir du niveau le plus bas dans l'entreprise. En effet, l'impôt ne doit être vu comme un événement historique qui nécessite un processus réactif. La gestion du risque fiscal proactive commence ainsi, selon le même auteur, par une planification fiscale proactive, c'est-à-dire avant le commencement de la transaction, de la comptabilisation…

Par ailleurs, la gestion du risque en général ne peut être attribuée à une seule fonction dans l'entreprise (Ernst & Young, 2008). La gestion du risque fiscal fait partie intégrante de la gestion du risque de l'entreprise et ne peut ainsi être attribuée à la seule fonction fiscale (Robinson et *al.* 2008). Elgood et *al.* (2004) soulignent, dans ce cadre, que plusieurs partenaires, à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise, sont impliqués dans la gestion du risque fiscal.

Cette stratégie de gestion du risque fiscal doit faire partie des buts stratégiques de l'entreprise et doit ainsi relever d'une stratégie de gestion intégrée (Russ, 2008). Dans le même sens, Elgood et *al.* (2004) signalent que la gestion du risque fiscal doit être une partie intégrante de la politique globale de gestion des risques ainsi que de la stratégie fiscale globale.

En outre, Robinson et *al.* (2008) soulignent que la gestion du risque fiscal traite aussi bien des impôts directs qu'indirects. Ils ajoutent que la gestion des risques fiscaux indirects

nécessite une focalisation sur le côté opérationnel de l'activité et une connaissance approfondie des flux de transactions de l'entreprise.

La gestion du risque fiscal doit aussi être une gestion continue. D'après Robinson et *al.* (2008), les entreprises doivent mettre en place des processus pour les aider à gérer leur profil de risque sur une base continue. Ils ajoutent que ces processus doivent être suffisamment élastiques pour progresser et changer lorsque le profil de risque change lui-même.

Erle (2008) ajoute qu'étant donné que le risque de sanction constitue un facteur de coût, l'entreprise doit mettre en place un système de gestion du risque fiscal qui fait le juste équilibre entre le risque de détection et l'opportunité de réduction des impôts.

Récemment, certains pays ont mis en place une cogestion du risque fiscal qui implique aussi bien l'entreprise que les administrations fiscales (Rossignol, 2010). Le but étant pour le contribuable d'assurer une meilleure conformité aux règles fiscales et pour les autorités fiscales d'assurer une meilleure allocation des ressources dans les opérations de contrôle (OCDE, 2008, 2009).[23] Le système d'autolimitation dans le cadre de l'optimisation fiscale de l'entreprise est de nature à réduire le contrôle par l'administration fiscale et à atténuer ainsi le risque fiscal.

Le risque fiscal, partie intégrante des risques de l'entreprise, doit être géré tout en respectant un certain nombre d'étapes.

3. Etapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal

Deux étapes primordiales sont à la base d'une gestion préventive et curative du risque fiscal : il s'agit de la détection des risques fiscaux potentiels et du traitement et du contrôle de ces risques.

Tout d'abord, une revue des recherches faites sur le risque fiscal permet de constater qu'il n'existe pas un seul processus de gestion du risque fiscal applicable pour toutes les entreprises et que ce processus varie selon la taille de ces dernières. Le contenu des deux étapes déjà citées dépend donc de cette taille.

La gestion préventive des risques fiscaux passe par plusieurs actions telles que la détermination de la position globale de l'entreprise vis-à-vis de l'impôt, la formation d'une équipe fiscale, la conception et la documentation de la stratégie de gestion de ces risques,

[23] Cette idée sera détaillée par la suite dans le cadre de l'étude du rôle joué par l'administration fiscale, en tant qu'acteur externe de la gestion du risque fiscal des entreprises.

le dialogue avec l'administration fiscale et le recours aux services des conseils externes. Ces actions dépendent des caractéristiques des entreprises.

3.1. Détection des risques fiscaux

La détection des risques fiscaux constitue la première étape d'une stratégie de gestion et conditionne son efficacité. Selon Elgood et *al.* (2004), plusieurs approches permettent d'identifier tous les risques fiscaux: s'appuyer sur les réunions du conseil d'administration pour détecter les risques fiscaux pouvant résulter des changements dans les activités de l'entreprise, se focaliser sur les processus d'activités courantes pour identifier les risques opérationnels, avoir un contact particulier avec les personnes qui créent le risque dans l'entreprise (les preneurs de décisions qui développent des nouveaux segments ou qui réalisent des opérations de fusion…).

Dans le même cadre, Erasmus (2009) souligne qu'il s'agit de collecter tous les faits pertinents qui entourent toutes les questions qui sont « *on the radar screen* » et « *off the radar screen* », de les analyser (en déterminant les implications fiscales) et d'obtenir éventuellement des opinions objectives auprès des experts.

Selon Stacey (2005), il faut déterminer tous les domaines d'activité qui peuvent déclencher le risque fiscal, documenter les risques et déterminer ceux qui doivent être maitrisés ou éliminés.

Laroque et Alepin (2008) traitent la problématique de gestion du risque fiscal au niveau des petites et moyennes entreprises et développent un guide pratique de gestion de ce risque spécifique à ce type d'entreprise. Selon les auteurs, le comptable de la PME doit avoir connaissance des impôts à la charge de l'entreprise et des risques qui leur sont associés. Les PME peuvent aussi avoir recours à des professionnels éprouvés et ce pour identifier les risques fiscaux et évaluer les conséquences fiscales inhérentes.

L'étape d'identification est suivie par l'évaluation ou l a quantification des risques fiscaux. Ces derniers sont évalués et classés sur la base de leur significativité et du degré de leur survenance (Stacey, 2005).

D'après Elgood et *al.* (2008), cette étape fait appel au jugement et à l'expérience aussi bien dans l'évaluation de la probabilité d'occurrence d'un événement que dans l'évaluation de ses conséquences fiscales et est suivie par le choix des réponses appropriées aux risques fiscaux identifiés (l'évitement, le partage, la réduction…).

L'évaluation doit être un processus continu qui couvre le profil du risque de l'entreprise mais aussi le risque lié à des processus spécifiques. L'entreprise doit établir des priorités pour les domaines de risques découverts et ce pour déterminer l'ordre dans lesquels ils vont être traités (Robinson et *al.*, 2008).

Et pour assurer une gestion préventive des risques fiscaux, un certain nombre d'actions doivent être mises en place afin de faciliter l'identification et l'évaluation de ces risques.

3.1.1. Détermination de la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt

Erle (2008) signale que, dans le cadre de l'instauration d'un système de contrôle interne, le conseil d'administration est tenu d'établir un code de conduite pour les questions fiscales appelé aussi une philosophie fiscale. Ce code donne la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt. Ce code doit être intégré dans la culture et les opérations courantes de l'entreprise. Il s'agit, en d'autres termes, de déterminer le profil du risque fiscal de l'entreprise ou le niveau acceptable de risque fiscal. Le code englobe ainsi les normes de comportement éthique de l'entreprise.

En l'absence d'un cadre officiel de gestion du risque fiscal en Malaisie, Naban et Sarvana Kumar (2009) soulèvent la connaissance de la réglementation fiscale parmi les aspects qui doivent être incorporés comme des méthodologies pour que cette gestion soit efficace. Les entreprises et les professionnels fiscaux doivent connaître les lois en relation avec le traitement des impôts ainsi qu'avec la planification fiscale. Une connaissance solide leur permet de distinguer entre la fraude fiscale et l'optimisation et mène à une planification fiscale efficace.

3.1.2. Formation d'une équipe fiscale

L'équipe fiscale responsable de la mise en place de la stratégie de gestion du risque fiscal dépend largement de la taille de l'entreprise. En fait, dans les grandes entreprises, Erasmus (2009) suggère, comme première étape d'une gestion proactive du risque fiscal, la formation d'une équipe de gestion du risque fiscal composée du directeur financier, du gestionnaire fiscal, un représentant de chaque unité fonctionnelle de l'entreprise, un conseiller indépendant, des comptables fiscalistes et une équipe juridique compétente pour diriger et participer au processus de gestion du risque fiscal. Cette étape semble être très ambitieuse étant donné qu'il est difficile de mettre en place cette équipe à cause des ressources financières limitées et ce surtout pour les petites et moyennes entreprises. Pour ces dernières, l'équipe de gestion du risque fiscal peut simplement être composée d'un contrôleur choisi en interne assisté, dans certains cas, par des professionnels de confiance

qui connaissent bien l'entreprise (Laroque et Alpain, 2008). Ces professionnels vont être capables d'identifier les risques fiscaux d'une manière rapide et d'évaluer les conséquences fiscales inhérentes. Toutefois, il convient de signaler que les autres unités fonctionnelles peuvent intervenir dans le processus de gestion du risque fiscal surtout dans le cas des impôts indirects (taxes sur les chiffres d'affaire) telles que le service des ventes…

Selon Naban et Sarvana Kumar (2009), les entreprises doivent s'assurer que le personnel chargé de la conformité en matière fiscale est convenablement formé pour exécuter cette tâche avec des responsabilités bien définies. Une communication efficace entre les départements concernés par cette conformité et une connaissance pratique des exigences procédurales de conformité sont aussi nécessaires. Les systèmes de *reporting* financier doivent être fiables.

Selon les mêmes auteurs, les entreprises doivent connaître d'une manière continue les avantages fiscaux dont elles peuvent bénéficier. Elles peuvent ainsi réduire l'incidence fiscale. Cette mise à jour continue permet à l'entreprise d'éviter des manques à gagner suite à l'ignorance d'avantages fiscaux.

3.1.3. Conception, documentation et communication de la stratégie de gestion du risque fiscal

Une troisième action essentielle et spécifique à ce type de risque consiste pour l'entreprise à documenter et à communiquer la stratégie de gestion du risque fiscal aux personnes intéressées et surtout celles responsables de son application. Dans une étude faite par le cabinet Ernst & Young en 2008, 42% des grandes entreprises multinationales possèdent une documentation sur la gestion du risque fiscal qui dépasse le minimum exigé légalement (la norme 404 de la loi *Sarbanes Oxley* aux Etats-Unis) alors que 35% de toutes les entreprises étudiées possèdent cette documentation. Ainsi, plus l'entreprise est de grande taille, plus elle semble disposer des ressources nécessaires pour préparer une telle documentation.

Dans une première étape, la politique de gestion du risque fiscal doit être approuvée par le conseil d'administration et communiquée à ceux qui sont responsables de sa mise en place dans l'entreprise ainsi qu'aux partenaires intéressés (Elgood et *al.*, 2004 ; Erasmus, 2009 ; Erle, 2008). Cette politique doit inclure une fixation des objectifs stratégiques et opérationnels du risque fiscal (Elgood et *al.*, 2004). Erasmus (2009) souligne, dans ce

cadre, que la stratégie de gestion du risque fiscal traite les cas historiques, courants ou même futurs.

La conception de la politique doit être suivie par le développement d'un plan d'actions pour assurer sa mise en place dans l'entreprise (Elgood et *al.*, 2004). Selon Erle (2008), la fonction fiscale est chargée de développer le plan d'actions.

La documentation da la stratégie de gestion du risque fiscal peut ne pas être mise en place au niveau des petites et moyennes entreprises au regard des ressources limitées dont elles disposent. Mais ces entreprises peuvent se limiter à la détermination d'un niveau de tolérance au risque fiscal. Cet indicateur détermine le niveau de risque acceptable qui ne doit pas être dépassé. Laroque et Alepin (2008) considèrent que, pour les PME, une fois les risques fiscaux identifiés, la deuxième étape consiste à déterminer le niveau de tolérance au risque de la PME pour pouvoir agir et prendre des décisions. Ce niveau dépend, selon les auteurs, de plusieurs facteurs liés à l'entreprise tels que sa fragilité financière, l'histoire de sa relation avec l'administration fiscale, son image et les profils de ses actionnaires et de ses dirigeants. Ces mêmes auteurs soulignent que le niveau de tolérance d'une PME est aussi lié au profil de ses dirigeants et actionnaires. En effet, leurs valeurs familiales, leurs expériences, leurs âges, leurs traits personnels, leurs statuts sociaux, leurs positions financières et leurs points de vue à l'égard du système fiscal sont tous des points importants dans la détermination du niveau de tolérance au risque fiscal.

3.1.4. Recours à des conseils externes en matière fiscale

Le recours à des conseils externes, dans le cadre d'une mission de conseil ou d'audit fiscal, peut aider l'entreprise à identifier les risques fiscaux de l'entreprise. Plus spécifiquement, la mission d'audit fiscal aide l'entreprise à détecter les risques fiscaux et ce suite à un double contrôle de régularité et d'efficacité. La mission de conseil fiscal aide aussi l'entreprise à choisir le régime fiscal le plus adéquat applicable à une opération particulière. Le recours à cette mission permet ainsi d'éviter les risques fiscaux ayant pour origine des opérations spécifiques ou non récurrentes conduites par les entreprises.

3.1.5. Dialogue avec l'administration fiscale

Une action citée par Erasmus (2009) dans le cadre de la gestion du risque fiscal proactive consiste à l'identification d'un représentant de l'administration avec lequel l'entreprise doit communiquer et ce pour trouver des réponses à ses questions fiscales et d'éviter ainsi que des irrégularités fiscales soient identifiées a posteriori par l'administration fiscale. L'équipe fiscale de l'entreprise doit communiquer et adresser

toutes ses questions, autres que le dépôt des déclarations fiscales, à ce représentant et doit aussi nouer une relation de travail solide avec lui. Ce représentant est responsable à son tour de fournir aux contribuables les questions fiscales qui sont considérés comme des risques fiscaux par l'administration fiscale appelées « *on the radar screen* ».

Cette étape dépend du contexte dans lequel la problématique du risque fiscal est abordée. Dans certains pays, où les administrations fiscales cherchent à nouer des relations améliorées avec les contribuables, à instaurer un climat de confiance et à favoriser le dialogue avec eux, la désignation d'un tel représentant peut être facile à faire. Tandis que, dans d'autres pays, cette étape semble être difficile à instaurer. En France, de nouveaux procédés ont été mises en place afin d'améliorer le dialogue entre les entreprises et l'administration fiscale. Il s'agit essentiellement de l'interlocuteur fiscal unique et de la technique du rescrit. D'après Gautier, sous-directeur du contrôle fiscal à la direction générale des impôts en France, il y a une satisfaction affichée par les entreprises concernant les rapports avec l'administration fiscale. « C'est le fruit d'une longue démarche de modernisation réalisée au sein de nos services. Dès la fin des années 1990, nous avons entamé une série de réflexions centrées sur l'usager pour offrir un meilleur service. Cette démarche a donné naissance notamment à la notion d'interlocuteur unique, l'engagement de qualité de nos services, que nous développons continuellement » (Perrotin, 2007, p.6). Aussi, selon son rapport d'activité de 2011, la direction générale des finances publiques souligne qu'elle s'est engagée en 2010 dans un projet de refonte de la documentation fiscale gratuite et opposable. « Près de 95 % des travaux de réécriture sont engagés ou terminés. Ce projet consiste d'une part à reprendre et dématérialiser la documentation papier existante (bulletins officiels des impôts, décisions de rescrit de portée générale, réponses aux questions écrites des parlementaires...). Il a, d'autre part, pour ambition de concevoir un site convivial de consultation à l'attention de ses utilisateurs (usagers et agents) avec un outil informatique performant et efficace » (Direction générale des finances publiques, rapport d'activité 2011, p. 11).

En France, les demandes de rescrit ont augmenté ce qui montre que « le rescrit correspond à un besoin réel et qu'il est jugé utile et efficace par ses nombreux utilisateurs, au premier rang desquels les entreprises » (Perrotin, 2007, p. 6). Dans le rapport d'activité de 2011 (Direction générale des finances publiques, p. 11), « avec 21 950 demandes de rescrits et questions de législation traitées en 2011, la procédure de rescrit a connu une croissance soutenue. Celle-ci permet à un redevable de bénéficier de garanties sur l'application de la législation fiscale à sa situation particulière ».

Par ailleurs, bien que la technique du rescrit permette d'atténuer le risque fiscal des entreprises, elle présente cependant des limites. En effet, l'entreprise est tenue de suivre le traitement fiscal indiqué par l'administration par crainte de sanctions en cas de contrôle. Elle peut aussi hésiter à faire une demande de rescrit par crainte d'attirer l'attention des services fiscaux sur sa situation. Il convient ainsi de s'interroger sur l'utilité de la mise en place de cette technique dans le contexte tunisien.

Une fois que les risques fiscaux ont été identifiés, évalués et hiérarchisés, des moyens adéquats doivent être mise en place pour les traiter.

3.2. Traitement et contrôle des risques fiscaux

Le traitement des risques fiscaux peut prendre quatre formes : il s'agit de l'évitement du risque, de son partage, de sa réduction et de son acceptation. Dans ce cadre, Elgood et *al.* (2004) suggèrent que l'évitement consiste à abandonner l'opération qui est à l'origine du risque fiscal et à la prise d'une action alternative de telle façon que le risque ne surgisse plus. Le partage est la prise d'une action pour réduire la probabilité ou l'impact du risque en transférant le risque d'une certaine manière. Ceci peut être réalisé à travers l'externalisation de la fonction fiscale ou l'obtention d'avis de conseils externes… La réduction est la mise en place d'actions pour réduire la probabilité d'occurrence et l'impact du risque tels que la conduite d'une planification fiscale appropriée, la restructuration d'une opération pour lui donner un traitement fiscal plus favorable… Les mêmes auteurs ajoutent qu'une analyse coût/ bénéfice doit être faite pour répondre à un risque particulier. Dans ce sens, l'entreprise peut accepter un risque fiscal particulier lorsque les bénéfices découlant de la prise d'un tel risque dépassent les coûts.

Il convient de choisir l'une des méthodes de traitement pour chaque type de risque fiscal. Selon Stacey (2005), il s'agit d'évaluer les options disponibles de gestion des risques pour sélectionner celles qui optimisent le risque et qui soient les plus avantageuses pour l'entreprise. Ces options doivent être traduites en actions en définissant les contrôles personnalisés qui traitent spécifiquement chaque risque.

Tout en examinant la gestion des risques fiscaux liés aux impôts directs et indirects, Robinson et *al.* (2008) soulèvent la nécessité d'un travail collectif entre la fonction fiscale, la fonction de vente… pour arriver à une solution concernant un risque bien déterminé.

Aussi, dans le cadre de la gestion proactive du risque fiscal, Erasmus (2009) souligne que l'étape du traitement du risque passe par la détermination du meilleur chemin pour

résoudre le problème. Cette résolution peut être faite à t ravers le dialogue avec l'administration fiscale.

Une fois que les moyens de traitement des risques fiscaux ont été choisis et exécutés, la dernière étape consiste à contrôler leur bonne application. Robinson et *al.* (2008) ajoutent que les moyens de traitement mis en place dans le processus afin de traiter les risques fiscaux doivent être surveillés pour s'assurer de leur efficacité.

Selon Elgood et *al.* (2004), il s'agit des revues des procédures mises en place afin de traiter les risques fiscaux identifiés. A la suite de ce processus de contrôle, une entreprise peut conclure quant à l'efficacité des contrôles faits sur les risques. Ce type d'activité est réalisé souvent, d'après les auteurs, par la fonction d'audit interne. Cette opération de contrôle doit être réalisée par des personnes autres que celles responsables de la conception et des contrôles internes. Après avoir mis l'accent sur les étapes de la stratégie de gestion du risque fiscal, il convient de s'interroger sur les acteurs internes et externes impliqués dans cette stratégie.

Conclusion

Le premier chapitre a porté sur la définition des concepts clés de la thèse à savoir le risque fiscal et la gestion du risque fiscal. Une clarification de la notion de risque en général a été faite au début en passant en revue les divers types de risques que peuvent subir les entreprises. Dans cette panoplie de risques, la notion de risque fiscal requiert une attention particulière. L'étude des caractéristiques et des attributs spécifiques de ce type de risque a permis d'en dégager une définition qui vient compléter celles existantes dans la littérature. Plus spécifiquement, la définition dégagée rejoint et complète celle avancée par Rossignol (2002a) en ajoutant de nouveaux cas de risques fiscaux. Cette définition est suivie par la présentation d'une typologie du risque fiscal. Dans ce cadre, la typologie retenue est celle faite par Rossignol (2002a). Ce dernier considère que le risque fiscal peut être de deux natures : un risque de non-conformité et un risque d'opportunité. Notre apport a consisté ainsi à positionner les nouveaux cas de risque fiscal dans cette typologie.

Dans une deuxième étape, la notion de gestion du risque fiscal a fait l'objet d'une clarification en commençant par la présentation des définitions de la notion de gestion des risques en général. A ce titre, la mise en place de cette gestion se fait en respectant un certain nombre d'étapes. L'analyse faite dans le présent chapitre montre que la gestion du risque fiscal nécessite la présence d'un certain nombre d'actions qui lui sont spécifiques. De plus, le contenu de cette gestion varie selon la taille des entreprises. La mise en place de cette gestion au niveau des entreprises nécessite l'intervention de certains acteurs internes et externes. L'examen du rôle de chaque acteur doit ainsi être fait en présentant au préalable le fondement théorique qui justifie la nécessité de la gestion du risque fiscal.

Chapitre 2 : Fondement Théorique De La Recherche

L'étude du risque fiscal des entreprises peut trouver son fondement théorique dans deux théories : la théorie des jeux et la théorie partenariale de la gouvernance. Plusieurs études antérieures ont eu recours à la théorie des jeux pour modéliser le comportement de l'entreprise et de l'administration fiscale à l'égard de l'impôt. Cette théorie postule l'existence d'un jeu entre ces deux acteurs. La transposition de cette théorie dans le cadre de l'étude du risque fiscal semble ainsi être appropriée étant donné qu'elle va permettre d'étudier le comportement des deux acteurs principaux, à savoir l'entreprise et l'administration, à l'égard du risque fiscal. La plupart des études se basant sur cette théorie a été menée dans le contexte anglo-saxon. Ainsi, la transposition de cette théorie à l'étude du risque fiscal dans le contexte tunisien doit être faite en respectant les spécificités de ce contexte.

Toutefois, la modélisation faite en reposant sur la théorie des jeux ne tient pas compte du rôle des autres acteurs internes et externes à l'entreprise et semble simplifier davantage la nature de la relation entre les deux joueurs. Pour cette raison, le recours à la théorie partenariale de la gouvernance semble être primordial. Cette théorie permet de s'approcher davantage encore de la réalité des entreprises et de cerner le rôle joué par certains acteurs internes et externes à l'entreprise dans la gestion et la réduction du risque fiscal.

Section 1 : Théorie des jeux : modélisation du comportement de l'administration fiscale et de l'entreprise à l'égard du risque fiscal

Deux acteurs principaux sont impliqués dans la problématique du risque fiscal. Il s'agit de l'entreprise et de l'administration fiscale. L'administration fiscale constitue un actionnaire diffus n'ayant pas de lien contractuel avec l'entreprise mais qui dispose d'un pouvoir de contrôle et de sanction qui peut dépasser même celui des actionnaires majoritaires.

L'entreprise procède à la fin de chaque exercice au calcul de son résultat fiscal et au dépôt de la déclaration annuelle de l'impôt sur les sociétés. Sur la base de cette déclaration et en faisant recours à d'autres sources informationnelles, l'administration fiscale peut procéder au contrôle du contribuable pour vérifier le bien-fondé du résultat fiscal déclaré. Ce contrôle peut conduire, le cas échéant, à la détection du risque fiscal du contribuable et à des sanctions. Ces dernières peuvent dépasser la sanction fiscale pour impacter la performance financière de l'entreprise ainsi que sa réputation.

Afin de mieux comprendre l'interaction ainsi que les comportements des deux acteurs, il est utile de recourir à la théorie des jeux. Cette théorie représente ces comportements sous la forme d'un jeu, dans lequel une décision prise par l'un des deux joueurs dépend de la décision prise par l'autre joueur. Dans le cadre de cette étude, l'utilité de cette théorie est justifiée dans la mesure où la décision de contrôle de l'administration fiscale et l'issue de ce contrôle dépendent dans une grande mesure de la décision de déclaration des entreprises. Cette décision de déclaration dépend à son tour de la stratégie fiscale de l'entreprise sachant que cette stratégie peut être entachée de risques. Ce sont les risques fiscaux qui influencent ainsi la décision et l'issue du contrôle de l'administration fiscale.

Un éclairage sur la théorie des jeux ainsi que sur ses domaines d'application s'avère tout d'abord indispensable pour présenter ensuite les études fiscales ayant traité le jeu entre l'entreprise et l'administration fiscale. La présentation et l'analyse du jeu du risque fiscal est faite dans une deuxième partie.

1. Théorie des jeux et domaine fiscal : une revue de la littérature

Avant d'exposer le rôle de la théorie des jeux dans l'analyse de nombreuses situations en matière fiscale, il convient tout d'abord de donner un éclairage sur cette théorie ainsi que sur ses domaines d'application.

1.1. Eclairage sur la théorie des jeux

La théorie des jeux constitue un outil d'analyse des comportements humains. Elle permet de décrire et d'analyser de nombreuses relations économiques et sociales sous la forme de jeux stratégiques. Un jeu stratégique se caractérise par un ensemble de règles de jeu spécifiant les joueurs (deux joueurs ou plus), les choix ou les stratégies pouvant être adoptés par chacun d'eux, la séquence des décisions prises et enfin l'utilité que chaque joueur retirera à la fin du jeu pour chaque combinaison de choix possibles (Pénard, 2007). Le jeu est défini par Thepot (1998, p. 7) comme « toute situation dans laquelle plusieurs décideurs autonomes sont amenés à prendre des décisions débouchant sur des résultats. A chaque décideur est affecté un résultat mais ce résultat dépend de l'ensemble des décisions prises par tous ».

La stratégie d'un joueur est définie, par Umbhauer (2002, p. 16) comme «un plan d'actions qui spécifie l'action de ce joueur à chacun de ses éventuels tours de jeu ». Thepot (1998, p. 8) donne aussi la définition suivante : « une stratégie d'un joueur est une liste de décisions qu'il envisage de prendre en fonction de toutes les situations observables qui pourront se présenter dans l'arbre du jeu ».

Les règles du jeu peuvent être représentées sous la forme d'un arbre (forme extensive du jeu) ou d'une matrice (forme normale du jeu). Selon Umbhauer (2002, p. 16), « un jeu sous forme normale (ou stratégique) est la donnée de 3 éléments :

- N est l'ensemble des joueurs, n étant le cardinal de N ;
- $S= X^{n}_{i=1} S_i$ où S_i, i= 1, 2 est l'ensemble des stratégies du joueur i (2) ;
- n relations de préférences, une par joueur, définies sur $S= X^{n}_{i=1} S_i$ supposées de type Von Neuman Morgenstern (ces n relations peuvent être remplacées par n fonctions $U_i : S \rightarrow R$, i de 1 à n, où U_i désigne la fonction d'utilité Von Neuman Morgenstern définie sur S et R l'ensemble des réels) ».

Lorsque N=2, c'est-à-dire que le jeu est à deux joueurs, la forme normale est une matrice. Dans cette matrice sont représentées les stratégies jouées par chaque joueur (les lignes et les colonnes) ainsi que les utilités réalisées suite à ces stratégies jouées.

La deuxième représentation du jeu prend la forme extensive. Celle-ci « a été popularisée par Selten (1975). Elle consiste à représenter, à l'aide d'un arbre, les différents enchaînements décisionnels possibles » (Umbhauer, 2002, p. 17).

La théorie des jeux trouve son fondement dans le travail de Von Neumann et Morgenstern (1944) dans leur livre intitulé « *Theory of Games and Economic Behavior* ».

Schmidt (2001, p. 32) signale, dans ce cadre, que « ce n'est pas tout à fait un hasard si Von Neumann s'associa à l'économiste Morgenstern pour rédiger le volumineux ouvrage *theory of Games and Economic Behavior* qui, publié immédiatement à la fin de la seconde guerre mondiale, a marqué la naissance officielle de la théorie des jeux ». Ce livre englobe pour sa majorité des développements mathématiques présentant les solutions de jeux à somme nulle. Après un certain nombre d'années, d'autres développements de cette théorie viennent s'ajouter par Nash (entre 1950 et 1953). Selon Schmidt (2001, p. 32), « il a donc fallu attendre Nash, ses jeux non coopératifs à somme variable, son célèbre équilibre, et son modèle de négociation, pour que les économistes professionnels commencent à prendre au sérieux la théorie des jeux. En quelques pages denses, Nash résolvait plusieurs des casse-tête qui avaient occupé des générations d'économistes ». Cette théorie peut être définie comme « un cadre conceptuel d'analyse de la décision où cette interaction stratégique entre les décideurs est centrale pour la compréhension de l'issue finale » (Gliz, 2010, p.7). Cette définition permet de constater que la théorie des jeux se base sur l'interaction entre les joueurs, c'est-à-dire que l'utilité d'un joueur ne dépend pas seulement de ses propres décisions mais dépend aussi des décisions prises par les autres joueurs. Cette théorie suppose aussi que les joueurs sont rationnels c'est-à-dire que chaque joueur cherche à maximiser sa propre utilité. Selon Guerrien (2002, p. 7), « l'hypothèse fondamentale de la théorie des jeux est celle qui stipule que chacun cherche à maximiser ses gains quelle que soit la façon dont ils sont mesurés. Souvent, on parle de rationalité à propos de cette hypothèse ».

Thepot (1998, p. 11) considère que la théorie des jeux n'est pas une théorie normative. Selon ce même auteur, « la théorie des jeux n'est pas une théorie normative que l'on pourrait appliquer sans vergogne, puisqu'il faut être normatif en lieu et place de l'ensemble des acteurs du jeu. Elle ne prétend être rien d'autre qu'une manipulation de faits stylisés, destinée à nourrir la réflexion du décideur en l'aidant à prendre en compte les interactions stratégiques avec ses protagonistes ».

Selon Gregory (2002, p. 2), « la théorie des jeux a deux fonctions essentielles :

- Elle définit les solutions des différents jeux, par la notion d'équilibre et donc prédit le comportement des joueurs ;
- Elle décrit les propriétés de ces solutions : nature des allocations, stabilité des stratégies d'équilibre, … ».

Selon Yildizoglu (2003, p. 4), « la théorie des jeux propose des modèles qui sont des représentations très abstraites des situations réelles ».

Donc, le fait de pratiquer la théorie des jeux à n'importe quel contexte conduit souvent à une situation d'équilibre où chacun des joueurs n'a pas intérêt à dévier de sa stratégie. Dans ce sens, Thepot (1998, p. 8) définit l'équilibre comme «un ensemble de stratégies (une par joueur), chaque joueur individuellement doit s'en tenir à sa stratégie d'équilibre dont il n'aura jamais intérêt à s'écarter, s'il admet que les autres en font autant. Schmidt (2001, p. 33) ajoute que « l'expérimentation et la simulation enrichissent ses représentations ».

Une revue de la littérature sur cette théorie a permis de ressortir plusieurs typologies de jeux. Une première typologie subdivise les jeux en deux types : jeux coopératifs contre jeux non coopératifs. Une deuxième typologie classe les jeux en deux autres types : jeux statiques contre jeux dynamiques alors qu'une troisième typologie différencie les jeux simultanés des jeux séquentiels. Les jeux statiques se déroulent en une seule fois ignorant ainsi la dimension temps alors que les jeux dynamiques tiennent compte de cette dimension et peuvent être soit des jeux répétés soit des jeux séquentiels (Gliz, 2010).

Les jeux non coopératifs sont définis, par Yildizoglu (2010, p. 35), comme suit : « les jeux non-coopératifs correspondent à des situations d'interactions entre individus libres dans leurs choix et poursuivant des objectifs propres et indépendants. Ces individus ne communiquent pas avant le jeu et n'ont pas nécessairement le moyen de s'engager à poursuivre une stratégie particulière. Dans ce contexte, l'équilibre de Nash cherche les résultats qui sont stables par rapport aux déviations individuelles, donc unilatérales. L'absence de communication implique une absence de coordination explicite et des déviations multilatérales ». Cet équilibre de Nash, déterminé dans le cadre des jeux non coopératifs, est défini par Umbhauer (2002, p. 61- 62) comme « un profil de stratégies qui présentent une stabilité minimale, à savoir la stabilité aux déviations unilatérales. Ainsi, un profil de stratégies constitue un équilibre de Nash, si et seulement si aucun acteur ne peut améliorer son utilité s'il est le seul à s'écarter de la stratégie prévue par le profil ».

Les jeux sont considérés comme coopératifs « lorsque des joueurs peuvent passer entre eux des accords qui les lient de manière contraignante (par exemple, sous la forme d'un contrat qui prévoit une sanction légale dans le cas du non-respect de l'accord). On dit alors qu'ils forment une coalition dont les membres agissent de concert » (Thisse, 2008).

L'information tient une place fondamentale dans la théorie des jeux. En effet, cette dernière privilégie « le rôle de l'information et de la connaissance des décideurs dans l'analyse des processus d'interaction économique » (Schmidt, 2001, p. 33). Les jeux peuvent être à information partielle ou totale. L'information partielle peut se manifester

soit à travers une information imparfaite ou une information incomplète. L'information imparfaite a trait aux actions choisies par les acteurs en jeu. Dans ce cadre, Umbhauer (2002, p. 25) considère qu' « un jeu est à information imparfaite si l'information d'au moins un joueur est imparfaite, c'est-à-dire si, à l'un au moins de ses tours de jeu, il ne connait pas certaines des actions jouées en amont ». Il y donc méconnaissance de l'histoire du jeu par l'un des joueurs.

Quant à l'information incomplète, elle porte sur la structure du jeu. En effet, « un acteur peut ignorer les gains de certains joueurs faisant suite à des enchaînements d'action, auquel cas il ne connaît pas certaines coordonnées des vecteurs d'utilité associés aux issues du jeu. Il peut douter de l'ensemble de stratégies dont disposent certains acteurs à certains de leurs ensembles d'information, et donc méconnaître le nombre de branches issues de certains sommets » (Umbhauer, 2002, p. 25).

Par contre, un jeu est à information complète si « chaque joueur connait les caractéristiques du jeu (issues et gains dans toutes les éventualités possibles) et de tous les participants (leur ensemble de choix et la fonction d'utilité, de profit ou d'autre chose qu'ils cherchent à maximiser) » (Guerrien, 2002, p.8).

Les stratégies adoptées par les joueurs peuvent être des stratégies pures ou mixtes. Les stratégies mixtes constituent des stratégies pures auxquelles on attribue des probabilités. Une stratégie pure désigne « un plan d'actions qui spécifie une action de ce joueur à chacun de ses éventuels tours de jeu. On note S_i l'ensemble des stratégies pures du joueur i et s_i un élément de cet ensemble » (Umbhauer, 2002, p. 38).

Les domaines d'application de la théorie des jeux sont multiples (l'économie, la science politique, le marketing, la finance, la comptabilité…). Plus spécifiquement, cette théorie a été utilisée dans l'évaluation du risque d'audit (Fellingham et Neuman, 1985).

1.2. Théorie des jeux et discipline des sciences de gestion

L'application de la théorie des jeux dans le domaine des sciences de gestion a été soulevée par plusieurs chercheurs. Dans ce cadre, Umbhauer (2002), dans son ouvrage intitulé « Théorie des jeux appliquée à la gestion », a cherché à convaincre les gestionnaires de l'utilité de cette théorie dans l'éclairage de nombreux contextes de gestion. Selon ce même auteur, « la théorie des jeux n'est d'aucune utilité au gestionnaire s'il ne peut saisir le pourquoi des différents résultats qu'elle met en avant. Aussi l'accent est mis sur le raisonnement stratégique qui fonde chaque résultat… ; la théorie des jeux n'a pas pour ambition de remplacer le décideur en lui fournissant la solution à son problème

d'interactions. Par des jeux de structure simple, elle s'attache à souligner pourquoi certaines propriétés d'un contexte, contrairement à d'autres, sont susceptibles d'avoir un impact sur les résultats, et précise la nature de cet impact… En bref, son but est d'enrichir la réflexion qui guide la décision » (Umbhauer, 2002, p. 8).

Selon Thepot (1998, p. 7), deux questions fondamentales sont posées pour évaluer l'apport de la théorie des jeux dans le domaine des sciences de gestion, la première est « comment modéliser la situation ou le jeu ? » alors que la deuxième question est « comment en tirer des règles de décision applicables dans les entreprises et les organisations ? ». Selon ce même auteur, pour pouvoir bénéficier des développements réalisés en théorie des jeux dans le domaine des sciences de gestion, trois conditions doivent être respectées : accepter une démarche en termes de faits stylisés (où le décideur prend en compte les interactions stratégiques avec d'autres acteurs), chercher à pratiquer la théorie des jeux plutôt qu'à l'appliquer (la théorie des jeux est une démarche dans laquelle le modélisateur engage un dialogue avec le décideur, à partir de modélisations simples nécessitant des connaissances techniques minimales, et discute par la suite les résultats obtenus), recentrer les sciences de gestion autour des thèmes susceptibles d'être traités par la théorie des jeux.

1.3. Théorie des jeux et impôt: une analyse des comportements de l'entreprise et de l'administration fiscale

Les domaines d'application de la théorie des jeux couvrent aussi la fiscalité. Plus spécifiquement, la relation entre les deux acteurs mis en jeu dans le cadre de notre étude, à savoir l'entreprise et l'administration fiscale, a été examinée par plusieurs chercheurs sous l'angle de la théorie des jeux. Ces recherches se sont focalisées sur l'analyse du comportement de contrôle des autorités fiscales en réponse au comportement de divulgation de l'entreprise. Les premières études reposent dans leur analyse sur la décision de divulgation du seul résultat fiscal par le contribuable (Rhoades, 1999 ; Reinganun et Wilde, 1986…), alors que des études plus récentes intègrent la décision de divulgation d'autres informations en plus du résultat fiscal (Zheng, 2002 ; Mills et Sansing, 2000…).

1.3.1. Déclaration du seul résultat fiscal par le contribuable

Le premier modèle de la théorie des jeux qui traite la relation entre l'administration fiscale et les entreprises a été suivie par d'autres modèles plus améliorés, dans lesquels les auteurs ont essayé de tenir compte de nouveaux facteurs susceptibles d'influencer le comportement des deux acteurs.

1.3.1.1. Administration fiscale comme un élément interactif : un jeu simple en information incomplète

Graetz et *al.* (1986) sont les premiers à introduire la théorie des jeux dans l'étude des comportements du contribuable et de l'administration fiscale. Les auteurs proposent un nouveau cadre théorique pour l'analyse du problème de non-conformité fiscale en le considérant comme un système interactif. Ils incluent ainsi dans leur modèle théorique l'autorité fiscale comme un élément interactif important (dans les travaux antérieurs, les actions et politiques des autorités fiscales sont traitées comme des paramètres exogènes).

L'autorité fiscale est en effet considérée comme un acteur stratégique dans le modèle de la théorie des jeux. Sa décision de contrôle repose sur les déclarations faites par les contribuables. Les niveaux de non-conformité, de contrôle et de pénalités sont par conséquent les résultats de l'interaction entre les contribuables et l'administration fiscale.

Le modèle suit la séquence naturelle et temporelle des décisions. Le contribuable déclare son résultat, puis l'administration fiscale décide, sur la base du résultat déclaré, si elle exerce ou non un contrôle. Si le contribuable n'est pas contrôlé, la déclaration détermine sa charge fiscale finale. Si le contribuable subi un contrôle fiscal, sa charge fiscale est calculée sur la base de son 'vrai' résultat (qui sera découvert au cours du processus de contrôle), plus des amendes, pénalités et/ou intérêts.

Dans leur modèle de base, les auteurs supposent que l'administration fiscale cherche à maximiser le revenu total du gouvernement, y compris les impôts et pénalités nets des coûts de contrôle. Leur modèle inclut aussi deux types de contribuables : les contribuables stratégiques (*strategic noncompliers*) qui font rationnellement l'équilibre entre les coûts potentiels et les bénéfices de la réduction de la charge fiscale et les contribuables honnêtes (*habitual compliers*) qui déclarent leur résultat fiscal correctement sans regarder les coûts et bénéfices du jeu de la « loterie de contrôle ».

Le modèle traite les niveaux de résultats, les taux d'impôt et les amendes comme étant exogènes. Pour les besoins mathématiques du modèle, le résultat peut avoir l'une des deux valeurs : élevé ou faible. Les auteurs supposent aussi dans leur modèle que les revenus associés au contrôle d'un contribuable stratégique doivent excéder le coût de contrôle. Donc, même si un contribuable stratégique a été identifié a priori par l'administration fiscale, cette dernière ne va pas nécessairement le contrôler et collecter des impôts supplémentaires (et des amendes) si les coûts de contrôle dépassent les revenus espérés.

Les auteurs supposent aussi que l'administration fiscale a de l'incertitude quant aux revenus réels des contribuables.

Le modèle est considéré comme étant résolu lorsque l'équilibre de Nash est atteint. Cet équilibre inclut une probabilité de contrôle choisie par l'administration fiscale et une probabilité de non-conformité choisie par les contribuables stratégiques. Dans cet équilibre, ni l'administration fiscale ni le contribuable n'ont la motivation (unilatéralement) de changer leurs stratégies. A travers l'analyse de cet équilibre, les auteurs trouvent que l'augmentation des pénalités entraîne une diminution de la probabilité de non-conformité ainsi qu'une diminution de la probabilité de contrôle. Aussi, une augmentation des coûts de contrôle supportés par l'administration fiscale entraîne une augmentation de la probabilité de non-conformité.

Les auteurs ont par la suite étudié les effets d'introduire dans le modèle l'impôt et les amendes proportionnelles, les coûts de contrôle pour le contribuable et les contraintes budgétaires de l'administration fiscale. Les résultats montrent que les amendes proportionnelles jouent aussi un r ôle dissuasif en diminuant la non-conformité et la vérification à l 'équilibre. Les coûts liés à l a procédure de contrôle et supportés par le contribuable englobent la perte de temps et les honoraires éventuels des conseils fiscaux. Ces coûts ne sont pas en mesure d'avoir un impact sur le comportement de contrôle de l'administration fiscale ainsi que sur la non-conformité à l'équilibre. La contrainte budgétaire de l'administration fiscale empêche cette dernière de mener tous les contrôles souhaités, ce qui est de nature à accroitre la non-conformité des contribuables stratégiques.

1.3.1.2. Introduction de l'incertitude dans le jeu fiscal

En s'appuyant sur la théorie des jeux, Beck et Jung (1989) développent un m odèle d'interaction entre les décisions de déclaration des contribuables et les politiques de contrôle de l'administration fiscale dans un environnement caractérisé par l'incertitude et l'asymétrie d'information. Les études antérieures ont été étendues en incorporant l'incertitude des contribuables sur les coûts de contrôle de l'administration fiscale ainsi que sur leurs charges fiscales et en examinant les effets des pénalités transférables et non transférables sur la sous-déclaration des bénéfices. Les pénalités transférables à l'administration fiscale sont celles payées après la découverte du résultat fiscal réel de l'entreprise et donc après l'opération de vérification effectuée par l'administration fiscale ; elles sont proportionnelles à la défaillance fiscale détectée. Les pénalités non transférables représentent les coûts fixes supportés par le contribuable en cas de contrôle fiscal et

englobent le coût d'opportunité du temps passé pour se préparer au contrôle ainsi que les honoraires payés aux conseils fiscaux (Beck et Jung, 1989).

Les auteurs supposent que les contribuables disposent de l'information privée sur les transactions qui sous-tendent le calcul du résultat fiscal, mais sont incertains quant à leurs charges fiscales ainsi qu'au coût de contrôle supporté par l'administration fiscale. Cette dernière est supposée aussi être incertaine quant à la charge fiscale du contribuable et au bénéfice potentiel obtenu suite à son contrôle. Cette incertitude résulte notamment de la complexité de la réglementation fiscale.

Le modèle de Beck et jung (1989) suit la séquence suivante : les contribuables prennent la décision de divulgation du résultat fiscal (qui prend deux valeurs : élevée ou faible). L'autorité fiscale essaie de retirer de l'information privée à travers les déclarations de résultat pour réviser ses prévisions concernant les bénéfices de contrôle. A l'équilibre, les contribuables doivent reconnaitre comment leurs déclarations peuvent affecter le niveau prévu du bénéfice de contrôle évalué par l'autorité fiscale et le prendre en considération lors de la prise de décision de déclaration.

Les conclusions majeures sont les suivantes : les augmentations des pénalités, du taux d'imposition et de l'incertitude de la charge fiscale diminuent l'agressivité des déclarations des contribuables lorsque les pénalités sont proportionnelles à la défaillance fiscale et transférables à l'administration fiscale. Par contre, lorsque les pénalités ne sont pas transférables et indépendantes de la défaillance fiscale, les croissances du taux d'imposition et de l'incertitude des contribuables sur leurs charges fiscales peuvent encourager ou décourager l'agressivité de déclaration par les contribuables. Les auteurs montrent aussi que l'incertitude sur les coûts de la procédure de contrôle de l'administration fiscale peut encourager et décourager l'agressivité des déclarations ; tout dépend du bénéfice de contrôle, de l'équilibre initial et de la probabilité de contrôle anticipée. L'effet de l'incertitude de la charge fiscale dépend par conséquent de la structure des pénalités alors que l'effet de l'incertitude des coûts de contrôle est le même sous les deux structures de pénalités.

1.3.1.3. Introduction de l'information dans le jeu fiscal

Sansing (1993) introduit l'information qui aide l'autorité fiscale à prédire la fraude fiscale dans le jeu fiscal. L'information a un effet direct en aidant l'administration fiscale à améliorer sa décision de contrôle. Elle a aussi un effet indirect en changeant les

motivations du contribuable à s'engager dans la fraude fiscale ce qui peut modifier à son tour les motivations de l'administration fiscale à contrôler les contribuables.

L'analyse dégage quatre résultats importants concernant l'effet de l'information sur la conformité fiscale. En premier lieu, elle peut induire une augmentation de la fraude fiscale. Une amélioration de la capacité de l'administration fiscale à détecter la fraude fiscale, à travers le signal (c'est le résultat du modèle de prévision de la fraude fiscale par l'administration), peut induire plus de fraude à l'équilibre. Ce résultat s'explique par le fait que chaque joueur anticipe la réponse de l'autre. En deuxième lieu, elle n'a pas d'effet sur le niveau prévu des revenus gouvernementaux bruts. En troisième lieu, elle peut accroître les coûts de contrôle prévus. En quatrième lieu, le niveau optimal d'investissement dans l'acquisition de l'information ne varie pas d'une façon monotone avec les taux d'imposition, les taux de pénalités, les coûts d'audit, ou encore le montant de pertes déduites par le contribuable.

1.3.1.4. Introduction des contribuables honnêtes dans le jeu fiscal

Contrairement à la plupart des études antérieures dans lesquelles les contribuables montrent une intention de « tricher », ayant des différences à cet égard seulement dans leurs attitudes à l'égard du risque et leurs opportunités de frauder, Erard et Feinstein (1994) construisent un modèle de la théorie de jeux de la conformité fiscale qui inclut aussi bien les contribuables honnêtes et ceux qui ne le sont potentiellement pas. Ils montrent que le fait d'introduire les contribuables honnêtes change le modèle, conduisant à des prévisions empiriques largement améliorées et à des implications quelque peu différentes et nouvelles. Les auteurs désirent montrer qu'en fait l'honnêteté compte et qu'il est important de tenir compte de la présence de contribuables honnêtes dans les modèles de la théorie des jeux. Pour réaliser cet objectif, les auteurs construisent un modèle de la théorie des jeux de la conformité fiscale qui est basé sur le modèle développé par Reingunam et Wilde (1986), modifié pour inclure une contrainte budgétaire explicite pour l'autorité fiscale. Les auteurs procèdent, dans un premier temps, à la résolution du modèle pour le cas où tous les contribuables sont en mesure de tricher. Par la suite, les auteurs élargissent le modèle pour incorporer les contribuables honnêtes qui choisissent de ne pas participer à la « loterie fiscale ». Ils montrent que cette extension directe change significativement l'équation fondamentale du modèle et modifie et complexifie la méthode qui doit être utilisée pour résoudre l'équation. Les auteurs trouvent aussi que la solution d'équilibre du modèle étendu est différente dans plusieurs aspects qualitatifs de la solution d'équilibre du modèle original. En effet, ce nouveau modèle a permis de résoudre un nombre de problème liés au

premier modèle et a généré certaines implications politiques nouvelles et différentes. Erard et Feinstein (1994) trouvent que les revenus nets de l'administration fiscale augmentent très lentement avec le pourcentage des contribuables honnêtes, ce qui n'a pas été prouvé dans le premier modèle. Contrairement aux résultats du premier modèle, les auteurs trouvent aussi que l'augmentation du pourcentage des contribuables honnêtes entraîne une diminution des ressources supplémentaires de vérification. Ces deux résultats soulignent l'importance de l'arbitrage entre le degré de conformité volontaire et les revenus de recouvrement forcé des impôts. Ainsi, étant donné que les politiques destinées à promouvoir le pourcentage des contribuables honnêtes ont un impact positif sur les paiements fiscaux volontaires, l'augmentation qui en résulte des revenus fiscaux peut être compensée par une réduction du recouvrement forcé de l'impôt.

Les études citées jusqu'à présent étudient l'interaction stratégique entre les décisions des contribuables et l'autorité fiscale en se basant sur la déclaration du seul résultat fiscal ou sur la divulgation d'un composant particulier de la déclaration des résultats et ont été toutes menées dans le contexte américain. D'autres études reposant sur une déclaration multidimensionnelle.

1.3.2. Déclaration multidimensionnelle par le contribuable

Les modèles suivants ne reposent plus sur la seule dimension du résultat fiscal mais tiennent compte aussi d'autres composants de la déclaration annuelle des revenus.

1.3.2.1. Analyse par composants de la déclaration des revenus

Le papier de Rhoades (1999) constitue une extension de la littérature en modélisant le comportement de conformité du contribuable et les stratégies de contrôle de l'autorité fiscale dans le contexte d'une déclaration multidimensionnelle du résultat fiscal. Spécifiquement, l'étude analyse l'impact des composants des exigences de divulgation sur les motivations des contribuables à sous-évaluer leur charge fiscale (le modèle s'applique à des questions telles que l'imposition ou l'exonération d'une opération de restructuration, la déduction ou non de certaines charges….) ; elle permet aussi à l'autorité fiscale de procéder au contrôle en considérant toute l'information de la déclaration fiscale. En particulier, le modèle permet à l'autorité fiscale de contrôler les composants de la déclaration d'une manière séquentielle : le contrôle de la deuxième composante est conditionné par les résultats du contrôle de la première composante. L'étude révèle que la répartition du résultat fiscal en des multiples composants est de nature à réduire la fraude globale et augmente les collectes des revenus nets des autorités fiscales relativement au

modèle de déclaration du seul résultat fiscal. Toutefois, l'impact sur la fraude prévue n'est pas uniforme entre les contribuables. Bien que certains contribuables réduisent la fraude, d'autres avec des opportunités multiples de frauder sont plus en mesure de le faire lorsqu'ils font face aux exigences de déclarations multi-composants. Cette étude montre ainsi que la conformité du contribuable et donc le potentiel de fraude pour n'importe quelle déclaration, dépendent de la nature et de l'ampleur des composants individuels de cette déclaration.

1.3.2.2. Introduction du résultat comptable dans le jeu fiscal

Par ailleurs, Mills et Sansing (2000) examinent l'effet des écarts entre données comptables et données fiscales sur la probabilité qu'une opération soit vérifiée et que des impôts supplémentaires soient perçus. Ils construisent un m odèle dans lequel le contribuable déclare aussi bien le résultat comptable que fiscal. L'administration fiscale observe les deux résultats déclarés avant de décider si elle va conduire une vérification.

Les auteurs font intervenir deux joueurs : le contribuable (T) et le gouvernement (G). Le contribuable effectue une dépense et observe à titre privé le traitement fiscal approprié x (la manière avec laquelle cette dépense sera traitée par le gouvernement en cas de vérification) de la dépense. Si x=0, la dépense est passée en charge alors que si x= 1 la dépense est immobilisée. Le contribuable observe aussi la façon dont la dépense est déclarée aux fins de la comptabilité générale ; si y= 0, cela signifie que la dépense est passée en charges alors que si y=1 cette dépense est immobilisée.

Les auteurs considèrent l'information comptable générale comme exogène. La probabilité que la dépense soit passée en charges aux fins de la comptabilité générale est de 50%. La probabilité que x=y varie de 50% à 100% donc il y a une corrélation positive élevée entre les traitements comptable et fiscal appropriés de la dépense.

Trois hypothèses ont été posées dans l'étude. La première hypothèse stipule que le coût de contrôle supporté par le contribuable est inférieur à la déduction fiscale de la dépense de telle sorte qu'il n'est pas dissuadé par ce contrôle pour renoncer à c ette déduction. La deuxième hypothèse suppose que le coût supporté par l'administration fiscale lors du contrôle est faible de telle sorte que la menace de contrôle soit crédible, alors que pour la troisième hypothèse, la corrélation entre les traitements comptable et fiscal n'est pas assez élevée pour rendre optimal pour l'administration fiscale le fait de ne pas contrôler les rapports. L'analyse de l'équilibre du modèle entraîne deux constatations. Premièrement, la probabilité que l'administration fiscale vérifie une opération est plus élevée si l'opération

génère une différence positive entre les données comptables et fiscales (exemple : une dépense est déduite pour les besoins fiscaux mais immobilisée pour les besoins comptables). En deuxième lieu, les opérations sans et avec écart comptabilité-fiscalité objet de contrôle affectent de la même manière les redressements notifiés par l'administration fiscale. Donc, bien que les écarts entre données comptables et fiscales semblent inciter l'IRS[24] à une vérification plus approfondie, ces écarts ne paraissent pas être reliés au dénouement de la vérification. Ces écarts présentent une très grande corrélation avec le choix de vérification mais ne sont pas en corrélation avec les résultats de vérification. Les résultats de l'étude ne changent pas lorsque les pénalités sont ajoutées au modèle étant donné que les motivations fondamentales auxquelles font face l'administration fiscale et le contribuable ne changent pas lorsque les pénalités sont introduites. Les hypothèses de l'étude ont été testées par les auteurs sur un échantillon d'entreprises de production les plus importantes aux Etats-Unis. Les résultats confirment les hypothèses du modèle.

Selon Mills et Sansing (2000), les différences comptabilité-fiscalité sont utilisées par les autorités fiscales comme des indicateurs des transactions qui doivent faire l'objet d'un contrôle fiscal. En effet, l'autorité fiscale est plus en mesure de contrôler une transaction lorsqu'elle génère une différence positive entre le résultat comptable et le résultat fiscal que lorsqu'elle n'en génère pas. Quant à l'étude de Zheng (2002), elle constitue une extension des recherches existantes en incorporant les décisions de divulgation de l'information financière du contribuable dans le modèle de la théorie des jeux. En effet, le contribuable tient compte des coûts non fiscaux (tel que le coût de l'information financière), en plus des coûts fiscaux lorsqu'il procède à la déclaration des résultats comptable et fiscal. Il doit faire ainsi un compromis entre l'objectif de la divulgation financière et celui de la divulgation fiscale (maximiser les résultats comptables et optimiser les coûts fiscaux). L'autorité fiscale tire à son tour des conclusions sur la base des résultats comptable et fiscal déclarés par l'entreprise.

Dans ce papier, l'auteur présente deux contributions. Premièrement, il étend l'étude de Mills et sansing (2000) en incorporant le *reporting* financier dans le modèle de la théorie des jeux, où le contribuable choisit conjointement de déclarer les résultats comptable et fiscal à l'administration. Lorsque le contribuable déclare le résultat comptable, il doit faire un arbitrage entre les objectifs fiscaux et comptables. Bien que les dirigeants puissent avoir des incitations fiscales à réduire le résultat fiscal et le résultat comptable pour éviter le

[24] 《Internal Revenue Service », qui est l'organisme en charge du prélèvement fiscal aux Etats-Unis

contrôle de l'autorité fiscale, la réduction du résultat comptable induit des coûts non fiscaux tels que les coûts de *reporting* financier. Le dirigeant fait ainsi un arbitrage entre les objectifs de *reporting* financier et fiscal. Il va soit maximiser les résultats comptables soit optimiser les coûts fiscaux. Le *reporting* financier est ainsi déterminé d'une manière endogène, corrélé avec le *reporting* fiscal et les coûts non fiscaux, et dépend aussi des stratégies de contrôle de l'autorité fiscale.

En deuxième lieu, il utilise une hypothèse plus générale sur la corrélation entre le 'vrai' résultat fiscal et le 'vrai' résultat comptable. Bien que Mills et Sansing (2000) supposent que la corrélation entre le 'vrai' résultat comptable et le 'vrai' résultat fiscal est supérieure à 50%, dans ce papier l'auteur suppose seulement qu'il existe une corrélation positive entre les deux.

L'étude de Zheng (2002) conduit à trois conclusions : (a) l'autorité fiscale est plus en mesure de contrôler les contribuables qui déclarent un résultat comptable élevé mais un résultat fiscal faible (c'est la même que Mills et Sansing (2000)) ; (b) l'autorité fiscale est plus en mesure de contrôler les contribuables qui déclarent un faible résultat fiscal et un faible résultat comptable s'ils disposent d'un faible coût de divulgation financière et (c) le degré de corrélation entre le 'vrai' résultat fiscal et le 'vrai' résultat comptable affecte les stratégies de déclaration des contribuables.

1.3.2.3. Divulgation volontaire des positions fiscales incertaines

Dans une autre étude, Beck et *al.* (2000) examinent via un modèle de la théorie des jeux les conséquences d'une exemption de paiement des pénalités au profit des contribuables qui divulguent leurs positions fiscales incertaines. Pour être exempt de pénalité aux Etats-Unis, l'IRS exige des contribuables de remplir un document dans lequel ils donnent une brève explication sur l'item dans leur déclaration pour lequel ils sont incertains. Puisque ce formulaire doit être déposé avec la déclaration du contribuable, il peut affecter la probabilité de contrôle. Dans ce modèle, les contribuables décident s'il faut déposer ou non une déclaration de révélation avec leur déclaration de résultat. La révélation est supposée être crédible et gratuite et ce pour créer un environnement contribuant au transfert d'informations entre les contribuables et l'autorité fiscale. Aussi, le processus de contrôle impose des coûts sur l'autorité fiscale. Cette dernière encourt un coût de contrôle chaque fois qu'elle conduit un contrôle fiscal. Ce coût est influencé par la présence ou l'absence de divulgation des positions fiscales incertaines (cd, cnd).

Dans leur modèle, le contribuable fait face à un taux d'imposition proportionnel et prend deux décisions de déclaration fiscale. La première concerne le résultat fiscal à déclarer et la deuxième se rapporte à la divulgation ou non des positions fiscales incertaines. Deux niveaux sont possibles pour le résultat fiscal, L et H où L<H. Après que les contribuables prennent les deux décisions de déclaration, l'autorité fiscale décide si elle va conduire un contrôle. Les contribuables font face à deux types de pénalités lorsqu'ils sont contrôlés. La première pénalité dans le modèle Qn représente les coûts implicites de participation au processus de contrôle. La deuxième est une pénalité monétaire liée au sous payement des impôts Qt. Cette pénalité est conditionnée, étant donné qu'elle est infligée seulement lorsque le contribuable est contrôlé et que la sous-déclaration des revenus a été identifiée. Cette pénalité est transférable à l'autorité fiscale mais Qn est non transférable. Conformément aux modèles antérieurs de la théorie des jeux, l'autorité fiscale est en mesure de maximiser son revenu net des coûts de contrôle. Aussi, conformément aux recherches antérieures, les auteurs supposaient l'existence d'une asymétrie d'information entre les contribuables et l'autorité fiscale.

Les résultats indiquent que (1) les collectes de revenus de l'administration fiscale (nets des coûts de la procédure de contrôle) diminuent sous l'hypothèse de divulgation et que (2) l'impact des réglementations de divulgation dépend du type de contribuable. Globalement, les résultats de l'étude montrent que l'opportunité de révélation semble réduire les coûts de collecte subis par l'administration fiscale lorsque le revenu fiscal risqué est plus faible.

1.3.2.4. Influence de la norme comptable relative à la divulgation d'informations fiscales sur le jeu

Dans une étude récente, Mills et *al.* (2010) développent un modèle pour examiner les effets de la norme 48 du FASB « *Accounting for uncertainty in income taxes* » (FIN 48), sur l'interaction stratégique entre les contribuables personnes morales cotées et l'administration fiscale. Plusieurs de leurs résultats sont en contradiction avec les dispositions exprimées par les membres de la communauté d'affaire concernant les effets économiques de l'introduction du FIN 48.

Les auteurs modélisent l'incertitude fiscale comme un jeu stratégique entre le contribuable et l'administration fiscale et examinent l'effet de la divulgation selon la norme FIN 48 sur les choix stratégiques faits par le contribuable et l'administration. Leur modèle représente une divulgation obligatoire de l'information privée du contribuable à travers la nouvelle disposition réglementaire de divulgation. Spécifiquement, ils

modélisent la divulgation prévue par la norme FIN 48 comme un signal public[25] obligatoire du contribuable aux actionnaires, qui fournit dans un même temps de l'information au gouvernement.

Le modèle retient cinq hypothèses sur l'environnement informationnel. La première est que le contribuable remplit une déclaration de revenus dans un seul pays. La deuxième hypothèse suppose que la déclaration des revenus contient une seule position fiscale incertaine. En troisième lieu, les auteurs supposent que l'administration fiscale peut observer si la déclaration contient ou non une position fiscale incertaine. L'administration fiscale connaît la distribution des informations privées du contribuable. Finalement, l'entreprise se conforme totalement aux exigences du FIN 48.

Dans ce cadre, les auteurs montrent que la divulgation obligatoire de l'incertitude dans les positions fiscales déclarées ne met pas nécessairement les contribuables en infériorité dans le processus de contrôle fiscal. En effet, les contribuables, ayant une position forte, obtiennent des gains prévus élevés provenant de leurs bénéfices fiscaux incertains et certaines charges divulguées diminuent leurs charges fiscales prévues. Toutefois, certains contribuables sont plus en mesure d'être contrôlés ou sont dissuadés de s'engager dans des transactions qui génèrent des bénéfices fiscaux incertains et ce à cause de la norme FIN 48.

Les modèles théoriques d'interaction entre l'administration fiscale et l'entreprise ont évolué ainsi pour s'approcher de plus en plus de la réalité et pour tenir compte des évolutions de la réglementation. Ces études ont été menées pour la plupart dans le contexte américain et tiennent compte ainsi de la réglementation applicable dans ce pays. De plus, les modèles développés jusqu'à présent ne tiennent pas compte de l'impact que pourront avoir certains acteurs sur les comportements de l'administration fiscale et des entreprises tels que les conseils externes en matière fiscale.

Pour bien exploiter les apports de la théorie des jeux, il s'avère pertinent de présenter un modèle de la théorie des jeux qui analyse les comportements de l'administration fiscale et des entreprises vis-à-vis de la problématique du risque fiscal et ce en tenant compte des spécificités du contexte tunisien et en précisant l'apport par rapport aux études antérieures.

[25] les études de Sansing (1993), Mills et Sansing (2000) et Beck et al. (2000) ont traité aussi des signaux du contribuable pouvant être observés par l'autorité fiscale et ont examiné leur effet sur l'interaction stratégique de ces deux joueurs

2. Introduction du risque fiscal dans le jeu entre l'entreprise et l'administration fiscale

Rappelons l'objectif de notre recherche. Ce dernier consiste à étudier le comportement des deux acteurs joueurs face au risque fiscal. Il s'agit en d'autres termes d'examiner la réaction de l'administration fiscale face à la présence d'un risque fiscal pour l'entreprise. Ce risque peut être un risque de non-respect des règles fiscales ou un risque d'opportunité (le non bénéfice des avantages fiscaux ou la réalisation d'opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise ou d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal). En présence d'un risque fiscal, le résultat fiscal déclaré diffère du résultat fiscal 'réel' de l'entreprise.

Plusieurs études ont déjà examiné l'interaction entre le contribuable et l'administration fiscale sous l'angle de la théorie des jeux. La nouveauté pour cette étude est d'introduire la notion de risque fiscal dans le jeu. En effet, les études antérieures traitent de la réaction de l'administration fiscale face à la non-conformité aux règles fiscales et plus précisément à la sous-déclaration des résultats fiscaux (dans ces études, si l'entreprise ne se conforme pas aux règles fiscales, son résultat fiscal déclaré est inférieur au résultat fiscal réel). Toutefois, la notion de risque fiscal couvre le non-respect volontaire et involontaire des règles fiscales, le non bénéfice des avantages fiscaux ainsi que la mise en place d'opérations réelles incompatibles avec la politique globale de l'entreprise ou d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal. La notion de risque fiscal est donc plus large que la sous-déclaration des résultats. Il s'ensuit que le résultat fiscal déclaré à l'administration peut être inférieur ou supérieur au résultat fiscal réel de l'entreprise en présence de ce risque. En l'absence de risque fiscal, le résultat fiscal déclaré est égal au résultat fiscal réel. En d'autres termes, les études antérieures ne tiennent pas compte de la possibilité d'une erreur qui surévalue la charge fiscale ou du non bénéfice des avantages fiscaux qui augmente aussi cette charge fiscale pour l'entreprise.

Dans une première étape, il convient de présenter le jeu. Le déroulement du jeu sera exposé dans une deuxième étape. La dernière étape portera sur la présentation et l'analyse de l'équilibre issu de ce jeu.

2.1. Présentation du jeu

Un jeu stratégique se caractérise par un ensemble de règles spécifiant les joueurs (deux joueurs ou plus), les choix ou les stratégies pouvant être adoptés par chacun d'eux, la

séquence des décisions prises et enfin l'utilité que chaque joueur retirera à la fin du jeu pour chaque combinaison de choix possibles (Pénard, 2007). Il convient de présenter les joueurs, leurs stratégies ainsi que la nature du jeu.

2.1.1. Joueurs

Le jeu est composé de deux joueurs qui sont l'entreprise et l'administration fiscale. Ces deux joueurs sont rationnels dans la mesure où ils disposent d'objectifs indépendants et qu'ils cherchent à maximiser leur propre utilité.

- L'entreprise : qui peut être de deux types : l'entreprise stratégique qui cherche à réduire ses charges fiscales et qui fait rationnellement l'équilibre entre les coûts potentiels et les bénéfices de cette réduction (prise **volontaire** du risque fiscal) ou l'entreprise honnête qui essaye de se conformer strictement à la règlementation fiscale (possibilité de présence d'un risque fiscal pour l'entreprise honnête en cas de non-respect **involontaire** des règles fiscales ou de méconnaissance des avantages fiscaux). Le risque fiscal peut se présenter ainsi pour ces deux types d'entreprises (Erard et Feinstein, 1994 ; Graetz et *al.*, 1986)
- L'administration fiscale dont l'objectif est d'optimiser la perception des recettes fiscales. En d'autres termes, l'objectif est de collecter d'une manière efficace les recettes fiscales tout en subissant la contrainte des ressources. L'administration fiscale doit assurer ainsi une meilleure allocation de ses ressources dans les opérations de contrôle (OCDE, 2004).

2.1.2. Stratégies des joueurs

L'entreprise, qu'elle soit honnête ou stratégique, peut adopter deux stratégies : risque fiscal / pas de risque fiscal. En effet, si l'entreprise respecte toutes ses obligations fiscales, bénéficie des avantages fiscaux et réalise des opérations réelles n'ayant pas un but exclusivement fiscal ou qui soient compatibles avec sa politique générale, elle ne court dans ce cas aucun risque fiscal.

Alors que si l'entreprise poursuit au contraire la deuxième stratégie se traduisant par un non-respect des règles fiscales, par la méconnaissance des avantages fiscaux ou par la réalisation d'opérations réelles incompatibles avec la politique globale de l'entreprise ou ayant un but exclusivement fiscal (ces actions peuvent être à titre volontaire ou involontaire), elle encourt dans ce cas un risque fiscal.

Il est à noter que les stratégies adoptées par les entreprises sont le résultat des actions managériales et que, dans le cadre de cette étude, il existe une asymétrie informationnelle entre les deux joueurs dans la mesure où l'administration fiscale se trouve dans l'incapacité d'anticiper le comportement managérial qui est par nature discrétionnaire et donc de prévoir la stratégie adoptée. Dans ce cadre, Desai et Dharmapala (2008) soulignent qu'un problème de gouvernance lié à l'impôt peut naître dans l'entreprise suite à la séparation des fonctions de propriété et de gestion. En effet, la nature incomplète des contrats et du contrôle crée le champ de l'opportunisme managérial. Shön (2008, p. 33) ajoute que « dans le contexte de l'entreprise, les responsabilités sont dispersées, menant ainsi à un comportement opportuniste, à des conflits principal-agent, au problème d'aléa moral… ».

Dans ce cadre, le risque fiscal constitue un problème de gouvernance qui a des effets aussi bien sur l'intérêt des actionnaires de l'entreprise que sur celui de ses partenaires. En présence de ce risque, l'intérêt de l'administration fiscale en tant que partie prenante diffuse sera lésé dans la mesure où elle ne va pas recevoir le montant exact d'impôt. Face à ce problème de gouvernance, l'administration fiscale dispose d'un pouvoir important de contrôle et de sanction. Ce pouvoir va conduire les entreprises soit à payer plus d'impôt dans le but d'éviter les conflits soit à des effets inverses en dehors de tout contrôle. Ce jeu permet ainsi de mettre l'accent sur ce rôle de contrôle et l'analyse du modèle va permettre de comprendre le comportement des deux acteurs par rapport au problème de risque fiscal.

L'administration fiscale peut ainsi opter pour deux stratégies. Elle peut soit contrôler soit ne pas contrôler l'entreprise. Cette décision est prise sur la base du résultat fiscal déclaré par la société (Graetz et *al.*, 1986 ; Beck et Jung, 1989 ; Rhoades, 1999) ainsi que sur d'autres sources informationnelles collectées par l'administration fiscale. La déclaration du seul résultat fiscal est retenue dans la mesure où la présence d'un risque fiscal pour l'entreprise a une répercussion directe sur le résultat fiscal déclaré qui va différer dans ce cas du résultat fiscal réel. Toutefois, ce résultat déclaré peut être nul dans la mesure où l'entreprise peut s'abstenir de déposer sa déclaration annuelle de revenus et ce dans le cadre du non-respect des obligations de déclaration.

2.1.3. Nature du jeu

C'est un jeu non coopératif. Selon Smaïli (2006, p. 43), « le jeu d'inspection ou de vérification est un modèle mathématique d'une situation non coopérative dans lequel l'inspecteur vérifie qu'une autre personne (l'inspecté) adhère aux règles ». Dans le cadre

de ce jeu, l'entreprise et l'administration fiscale poursuivent des objectifs indépendants et il n'y a pas de coordination entre eux (Umbhauer, 2002).

Ce jeu est à information imparfaite : il y a méconnaissance par l'administration fiscale des actions choisies par les entreprises en amont. Ceci est dû essentiellement au caractère discrétionnaire du comportement managérial. Ce jeu est aussi à information incomplète dans la mesure où l'un des deux joueurs peut ignorer l'un des éléments de l'arbre de jeu (par exemple le contribuable ignore les coûts supportés par l'administration fiscale en cas de contrôle).

L'incertitude intervient aussi dans le jeu dans la mesure où l'évaluation de la charge fiscale par le contribuable peut être entourée d'incertitude à cause de la complexité de la loi (en référence au modèle de Beck et Jung (1989)).

2.2. Déroulement du jeu

L'entreprise commence à jouer la première. Elle peut adopter l'une des deux stratégies. Elle va prendre ou non un risque fiscal. A l'issue de l'une des deux stratégies adoptées, l'entreprise déclare à l'administration fiscale son résultat fiscal. Si l'entreprise décide de ne pas prendre de risque, le résultat fiscal déclaré constitue le résultat réel de l'entreprise. Par contre, en présence d'un risque fiscal, le résultat fiscal déclaré à l'administration fiscale et qui tient compte de la présence du risque diffère du résultat fiscal réel (ce résultat réel peut même ne pas être connu par l'entreprise : incertitude concernant sa charge fiscale).

L'administration observe les informations disponibles sur l'entreprise (y compris le résultat fiscal déclaré) et décide d'un éventuel contrôle. Si le contribuable n'est pas contrôlé, la déclaration détermine sa charge fiscale finale. Si le contribuable subit un contrôle, il sera potentiellement détecté et sa charge fiscale réelle va être déterminée par l'administration fiscale. Cette charge fiscale est calculée sur la base du vrai résultat fiscal (on suppose qu'il sera potentiellement découvert au cours du processus de contrôle), plus des pénalités (Graetz et *al.* 1986). A la fin du jeu, les utilités des deux joueurs sont réalisées.

L'entreprise peut ainsi poursuivre l'une de ces deux stratégies : pas de risque fiscal/ risque fiscal. L'administration réagit en poursuivant l'une des deux stratégies suivantes : contrôler/ ne pas contrôler l'entreprise.

La séquence du jeu peut être présentée à travers un diagramme temporel comme indiqué dans la Figure 4.

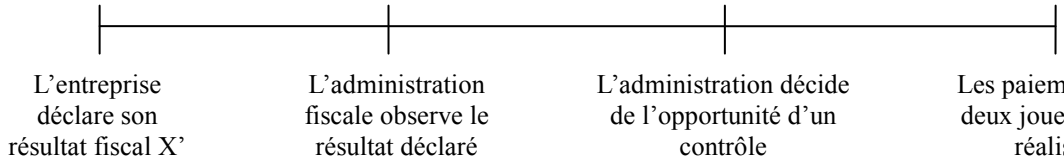

Figure 4: Chronologie des principaux événements

X' est le résultat fiscal déclaré par l'entreprise (qui peut être nul en cas de défaut de déclaration). Il faut tout d'abord préciser que le résultat fiscal qui fait l'objet du contrôle concerne l'année N-1 alors que le contrôle est réalisé en N. Donc, le paramètre X' utilisé dans le modèle concerne l'année N-1. En effet, généralement l'administration fiscale peut procéder en N au contrôle des résultats réalisés par l'entreprise pendant les années N-1, N-2, N-3 et N-4. Le délai de prescription est de quatre ans selon l'article 19 du CDPF. Selon les termes de cet article, « les omissions, erreurs et dissimulations constatées dans l'assiette, les taux ou la liquidation des impôts déclarés peuvent être réparées jusqu'à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle sont réalisés le bénéfice, le revenu, le chiffre d'affaires, l'encaissement ou le décaissement des sommes ou toutes autres opérations donnant lieu à l'exigibilité de l'impôt ». Toutefois, ce délai est porté à 10 ans pour les impôts non déclarés (article 20) et pour les omissions et erreurs relatives aux droits de timbre (article 21).

Toutefois, pour des raisons de simplification du modèle, on va considérer que l'administration fiscale procède en N au contrôle du seul résultat déclaré en N (par exemple le 25/03/N) et portant sur l'année N-1.

Il convient de présenter le jeu sous sa forme normale (Tableau 2). En effet, « lorsque le jeu ne comprend que deux acteurs, la forme normale est usuellement résumée dans une matrice, dont les lignes figurent les stratégies de l'un des joueurs, les colonnes figurant les stratégies de l'autre joueur. Les vecteurs lignes résument les utilités des deux joueurs suite aux stratégies jouées par les deux acteurs » (Umbhauer, 2002, p.17).

Tableau 2 : Forme normale du jeu

L'Adm Fis / L'entreprise	**Pas de contrôle PC (1-β)**	**Contrôle C B**
Pas de risque fiscal PRF (1-α)	**(0, 0)**	**(-c ; -c')**
Risque fiscal RF α	**(t(X-X') ; -t(X-X'))**	**(tX'-tX-p-c ; tX-tX'+p-c')**

Avec t le taux d'impôt sur les bénéfices, X' le résultat fiscal déclaré par l'entreprise (qui peut être nul en cas de défaut de déclaration), X le résultat fiscal réel de l'entreprise, c le coût de contrôle subi par l'entreprise suite à l'exercice d'un contrôle fiscal, c' le coût supporté par l'administration pour exercer le contrôle et p les pénalités éventuelles que va supporter l'entreprise suite à la détection du risque fiscal par l'administration fiscale.

Notre jeu sous forme normale est la donnée de trois éléments :

- N est l'ensemble des joueurs, N= {1, 2}
- S est l'ensemble des stratégies du joueur i, S1= {PRF, RF} et S2= {PC, C}
- Ui est la fonction d'utilité

✓ **Joueur 1 : l'entreprise a quatre utilités :**

U_E (PRF, PC)= 0 car l'entreprise respecte ses obligations fiscales et sa gestion fiscale est compatible avec la stratégie globale de l'entreprise. Donc, en absence de risque fiscal, l'entreprise ne réalise ainsi aucun gain ni perte et pas de contrôle fiscal exercé par l'administration fiscale.

U_E (PRF, C)= -c avec c le coût de contrôle subi par l'entreprise en cas de contrôle fiscal. En absence de risque fiscal, l'entreprise ne va supporter qu'un coût dû à l'exercice du contrôle par l'administration fiscale. Ce coût englobe le coût d'opportunité du temps consacré à la préparation de la vérification, les honoraires professionnels payés aux conseillers fiscaux… Il désigne selon Beck and Jung (1989) les pénalités de contrôle non transférables à l'administration fiscale.

U_E (RF, PC)= t (X-X') avec t le taux d'impôt sur les bénéfices, X' le résultat fiscal déclaré par l'entreprise en présence du risque fiscal et X le résultat réel de l'entreprise (qui peut ne pas être connu par cette dernière). La présence d'un risque fiscal pour l'entreprise peut découler de sa volonté comme elle peut être involontaire, par ignorance des dispositions réglementaires. Rappelons que la présence d'un risque fiscal peut être due essentiellement au non respect des règles fiscales, au non bénéfice des avantages fiscaux ainsi qu'à la réalisation d'opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise ou ayant un but exclusivement fiscal. En présence d'un tel risque, le résultat fiscal déclaré par l'entreprise (X') diffère du résultat fiscal réel de l'entreprise (X). Donc la somme t(X-X') peut avoir une valeur positive ou négative selon que le résultat fiscal déclaré soit inférieur ou supérieur au résultat fiscal réel. Le résultat déclaré peut avoir aussi une valeur nulle et ce lorsque l'entreprise s'abstient de déposer sa déclaration annuelle des revenus. En conclusion, en l'absence de contrôle, l'utilité de l'entreprise ayant un risque fiscal peut être un gain ou une perte ; un tel résultat dépend du fait que le résultat déclaré soit inférieur ou supérieur au résultat réel. Ce résultat déclaré est inférieur au résultat réel lorsque l'entreprise a l'intention de réduire sa charge fiscale ou commet des erreurs dans la détermination de cette charge. De telles erreurs peuvent aussi conduire à un résultat fiscal déclaré qui dépasse le résultat fiscal réel de l'entreprise. La méconnaissance d'un avantage

fiscal peut aussi accroître la charge fiscale de l'entreprise (le résultat déclaré devient supérieur au résultat réel calculé en tenant compte de cet avantage).

U_E (RF, C)= -t (X-X') -p-c avec c le coût de contrôle subi par l'entreprise en cas de vérification fiscale et p les pénalités éventuelles subies par cette dernière suite à cette vérification. Ainsi, en cas de détection du risque fiscal de l'entreprise suite au contrôle, cette dernière peut soit payer le supplément d'impôt exigible par l'administration fiscale plus les pénalités soit bénéficier d'une restitution de l'impôt trop payé. Il est à rappeler que tX'-tX peut avoir une valeur négative ou positive et ce selon que le résultat fiscal déclaré est inférieur ou supérieur au résultat fiscal réel.

- ✓ **Joueur 2 : l'administration fiscale qui a aussi quatre utilités :**

U_{AF} (PRF, PC)= 0. En absence de risque fiscal pour l'entreprise, l'administration fiscale n'a aucun intérêt à exercer un contrôle fiscal de l'entreprise. L'administration fiscale ne réalise donc aucun gain supplémentaire en plus des sommes déjà collectées à savoir Π_0= tX=tX' (en absence du risque fiscal, le résultat fiscal déclaré est égal au résultat fiscal réel de l'entreprise).

U_{AF} (PRF, C)= - c' avec c' le coût que supporte l'administration fiscale en cas de contrôle. En absence de risque fiscal, aucun gain supplémentaire ne va être réalisé par l'administration fiscale. Cette dernière va supporter un coût lié à l'exercice de la fonction de contrôle.

U_{AF} (RF, PC)= -t (X- X') avec – t(X- X') peut avoir une valeur aussi bien négative que positive. Il s'agit ici d'un manque à gagner pour l'administration fiscale et ce lorsque le résultat fiscal déclaré est inférieur au résultat fiscal réel de l'entreprise. Dans le cas contraire (le résultat fiscal déclaré est supérieur au résultat fiscal réel et ce généralement suite à une erreur commise par l'entreprise dans la détermination de sa charge fiscale ou à une méconnaissance d'un avantage fiscal), – t(X- X') va avoir une valeur positive ce qui signifie que l'administration a collecté plus que ce qui est dû par l'entreprise.

U_{AF} (RF, C)= t(X-X') + p-c'= tX-tX'+p-c'. Le contrôle fiscal exercé entraîne l'identification de la charge fiscale réelle de l'entreprise et le paiement éventuel de pénalités mais entraîne aussi des coûts pour l'administration fiscale (c'). Toutefois le contrôle exercé par l'administration fiscale peut entraîner la détection d'un trop payé par l'entreprise et son remboursement (lorsque le résultat déclaré est supérieur au résultat réel).

Deux hypothèses sont nécessaires pour le développement du modèle :

- Il faut préciser les probabilités pour chaque stratégie. α est la probabilité que le résultat fiscal déclaré soit différent du résultat fiscal réel, c'est-à-dire la probabilité

que l'entreprise encourt un risque fiscal avec $0 \leq \alpha \leq 1$. L'administration fiscale n'observe en amont que le résultat déclaré par l'entreprise et ne sait pas si l'entreprise encourt ou non un risque fiscal. β est la probabilité de contrôler une entreprise avec $0 \leq \beta \leq 1$.

- (X-X') peut avoir une valeur positive ou négative. En effet, le résultat déclaré par l'entreprise X' peut être inférieur ou supérieur au résultat fiscal réel X. Aussi X' peut être nulle et ce en cas de défaut de déclaration.

2.3. Equilibre du jeu

Etant donné qu'il s'agit d'un jeu non coopératif, l'équilibre peut être soit un équilibre en stratégies dominantes ou bien un équilibre de Nash. D'après la structure du jeu de contrôle fiscal, aucun acteur ne dispose d'une stratégie dominante. L'équilibre de Nash en stratégie pures est absent, et de cette manière ce type de jeu possède un équilibre de Nash en stratégies mixtes dont les paiements d'acteurs sont des valeurs anticipées des profits.

Pour obtenir l'équilibre de Nash en stratégies mixtes, il convient d'égaliser les paiements ou profits anticipés des deux stratégies pouvant être adoptées par chaque joueur. Aussi pour obtenir cet équilibre, il faut prendre la valeur absolue de la différence entre le résultat fiscal réel (X) et le résultat fiscal déclaré (X'). Ceci est dû d'une part aux besoins des calculs mathématiques du modèle. En effet, et d'après la structure du jeu, α et β sont des mesures de probabilité pour aboutir à un équilibre de Nash en stratégies mixtes et ne peuvent pas prendre des valeurs négatives. Ainsi, il est indispensable de prendre l'écart en valeur absolue pour que les valeurs puissent être dans l'intervalle de densité d'une probabilité. D'autre part, la valeur absolue est compatible avec la structure du jeu puisque le jeu est non coopératif avec asymétrie d'information, pour lequel l'administration se trouve incapable de prédire le comportement managérial, par nature discrétionnaire.

2.3.1. L'entreprise

L'entreprise dispose de deux stratégies : pas de risque fiscal (PRF)/ risque fiscal (RF).

Si l'entreprise joue PRF, elle obtient un paiement espéré égal à :

$$P_E\,(PRF) = 0\,(1-\beta) + \beta\,(-c) = -\beta\,c.$$

Si l'entreprise joue RF, elle obtient un paiement espéré égal à :

$$P_E\,(RF) = (1-\beta)\,[t\,|X-X'|\,] + \beta\,[-t\,|X'-X|\,-c-p] = t\,|X-X'|\,-\beta\,[2t\,|X-X'|\,+c+p].$$

On obtient la stratégie mixte d'équilibre de l'administration fiscale lorsque les deux stratégies *PRF* et *RF* procurent à l'entreprise la même espérance de paiement, soit lorsque P_E (PRF)= P_E (RF) donc - β c = t │X-X'│- β [2t │X-X'│+c+p]. On obtient ainsi :

$$\beta^* = t\,\frac{|X-X'|}{2t}\,|X-X'| + p$$

Lorsque X=X', β*= 0. Donc, en absence de risque fiscal, la probabilité d'exercice de contrôle fiscal par l'administration devient nulle. Alors que lorsque X≠X', la probabilité de contrôle varie selon le signe de la différence entre le résultat réel X et le résultat déclaré X'. Si X>X', la probabilité de contrôle de l'administration fiscale diminue avec les pénalités qui vont être supportées par l'entreprise ce qui corrobore les résultats trouvés par Graetz et *al.* (1986). En effet, lorsque les pénalités augmentent, elles jouent un rôle dissuasif. La prise du risque fiscal va diminuer par l'entreprise ce qui va ainsi réduire la probabilité de contrôle exercé par l'administration fiscale. Alors que si X<X', les pénalités sont nulles étant donné que le résultat déclaré est supérieur au résultat fiscal réel de l'entreprise. Donc β*= ½.

D'après la mesure de probabilité à l'équilibre, le paiement de l'entreprise à l'équilibre obéit à la règle suivante :

$$P^*_E(PRF) = P^*_E(RF) = -\beta c = -c\left[t\,\frac{|X-X'|}{2t}\,|X-X'| + p\right]$$

Après développement, l'équation de paiement suivante pour l'entreprise à l'équilibre se présente comme suit:

$$P_E^*(PRF) = P_E^*(RF) = \left[-ct\,\frac{|X-X'|}{2t}\,|X-X'| + p\right]$$

A l'équilibre, l'entreprise présente ainsi une fonction de paiement qui varie en fonction des coûts supportés en cas de contrôle, de la différence entre le résultat fiscal réel et le résultat déclaré et des pénalités subies en cas de détection du risque fiscal.

En absence de risque fiscal, la valeur absolue de l'écart entre le résultat fiscal réel (X) et le résultat fiscal déclaré (X') est nulle et le paiement de l'entreprise devient nul aussi. Lorsque X<X', les pénalités sont nulles étant donné que le résultat fiscal déclaré dépasse le résultat fiscal réel. Dans ce cas, le paiement de l'entreprise devient égal à –c/2. Donc, la fonction de paiement de l'entreprise est une fonction négative.

Lorsque X>X', c'est-à-dire que le résultat fiscal réel est supérieur au résultat fiscal déclaré, la fonction de paiement de l'entreprise est une fonction négative qui augmente

avec les pénalités supportées en cas de détection du risque fiscal et avec le coût de contrôle subis par l'entreprise.

2.3.2. L'administration fiscale

Pour l'administration fiscale, la stratégie *PC* permet d'obtenir un paiement espéré de :

$$P_{AF}(PC)= (1- \alpha)\, 0 + \alpha\, (-t)\, \left|X-X'\right| = -\alpha t\, \left|X- X'\right|$$

La stratégie *C* procure un paiement espéré de :

$$P_{AF}(C)= (1- \alpha)\, (-c') + \alpha\, [t\, \left|X-X'\right| +p -c']= \alpha\, [t \left|X-X'\right| +p]-c'.$$

On obtient la stratégie mixte d'équilibre du joueur 1 lorsque les deux stratégies *PC* et *C* procurent à l'administration fiscale le même paiement espéré, soit lorsque :

$$P_{AF}(PC)= P_{AF}(C) \text{ donc } -\alpha t\, \left|X- X'\right| = \alpha\, [t \left|X-X'\right| +p]-c'.$$

On obtient ainsi $\boldsymbol{\alpha^*= c'/ [p+2t\, \left|X-X'\right|]}$

Il ressort de cette analyse mathématique que la probabilité que l'entreprise encourt un risque fiscal est fonction du coût supporté par l'administration fiscale en cas d'exercice de contrôle fiscal, des pénalités éventuelles payées par l'entreprise et de la différence entre l'impôt réel et l'impôt déclaré. Si X>X', la somme p+2tX-2tX'prend une valeur positive ce qui signifie que lorsque le coût de contrôle supporté par l'administration fiscale augmente, la probabilité de prise du risque fiscal par l'entreprise en sous-évaluant sa charge fiscale augmente. Ce résultat vient confirmer le résultat de Graetz et *al.* (1986). En effet, avec l'accroissement des coûts de contrôle, l'administration fiscale est moins en mesure de procéder au contrôle et ce surtout lorsqu'un tel coût dépassera les produits espérés issus de ce contrôle. Ceci est de nature à accroître la prise de risque fiscal par l'entreprise. Aussi et lorsque X>X', la probabilité de prise de risque fiscal, qui conduit à une sous-évaluation de la charge fiscale, diminue avec les pénalités supportées par l'entreprise en cas de contrôle ce qui confirme le rôle dissuasif joué par les pénalités imposées par la réglementation fiscale. Graetz et *al.* (1986) ont trouvé d'après leur modèle que l'accroissement des pénalités entraîne une réduction de la non-conformité ; Beck et Jung (1989) ont également trouvé que l'agressivité fiscale diminue lorsque les pénalités proportionnelles à la défaillance fiscale augmentent.

Alors que si X<X', c'est-à-dire que le résultat réel est inférieur au résultat déclaré, dans ce cas il n'y a pas de pénalités supportées par l'entreprise étant donné qu'elle a payé plus ce qu'il fallait. La probabilité de risque fiscal varie ainsi négativement avec le coût de

contrôle supporté par l'administration fiscale. En effet, avec l'accroissement de ce coût, il y aura diminution de la probabilité d'apparition de risques fiscaux se matérialisant par un sur-paiement de l'impôt. Ceci peut s'expliquer par la liaison positive identifiée entre ces coûts élevés et la présence de risque fiscaux qui sous-évaluent la charge fiscale de l'entreprise. L'accroissement des coûts de contrôle de l'administration fiscale entraîne ainsi un accroissement de la prise de risque fiscal par l'entreprise qui réduit sa charge fiscale (résultat déclaré < R ésultat fiscal réel). L'accroissement des coûts de contrôle de l'administration fiscale entraîne par contre une diminution de la présence du risque fiscal qui accroît cette charge (Résultat déclaré > Résultat fiscal réel).

Le paiement de l'administration fiscale à l'équilibre est ainsi obtenu par la règle suivante :

$$P_{AF}*(PC)=P_{AF}*(C)= -\alpha t \left| X- X' \right| = - (c'/ [p+2t \left| X-X' \right|]) t \left| X- X' \right|$$

Après développement, l'équation de paiement de l'administration fiscale à l'équilibre se présente comme suit :

$$\mathbf{P_{AF}*(PC)=P_{AF}*(C)= [-c't \left| X- X' \right| / p+2t \left| X-X' \right|]}$$

A l'équilibre, le paiement espéré de l'administration fiscale est fonction du c oût supporté par cette dernière en cas de contrôle, de l'écart entre le résultat déclaré et le résultat fiscal réel, et des pénalités infligées sur les entreprises.

Lorsque X> X', la fonction de paiement de l'administration dépend négativement du coût qu'elle supporte en cas de contrôle. Plus les coûts, supportés par l'administration fiscale, augmentent plus les paiements espérés de l'administration fiscale diminuent ce qui est logique. Aussi, le paiement espéré augmente avec les pénalités subies par les entreprises en cas de contrôle fiscal. Il est à rappeler que ces pénalités existent lorsque le résultat fiscal déclaré est inférieur au résultat fiscal réel. Alors que si X < X', p est nulle et la fonction de paiement devient égale à –c'/2. Enfin, lorsque X=X', c'est-à-dire en l'absence de risque fiscal, le paiement espéré de l'administration fiscale devient nul.

En résumé, l'analyse du jeu entre l'administration fiscale et l'entreprise en se basant sur la théorie des jeux a permis de dégager les hypothèses théoriques suivantes :

- La probabilité de contrôle de l'administration fiscale diminue avec les pénalités qui vont être supportées par l'entreprise ce qui corrobore les résultats trouvés par Graetz et *al.* (1986) et confirme le rôle dissuasif joué par les pénalités. En effet, lorsque celles-ci augmentent, la prise du risque fiscal va diminuer par l'entreprise ce qui va ainsi réduire la probabilité de contrôle exercé par l'administration fiscale.

- Plus les coûts de contrôle subis par l'entreprise augmentent, plus la fonction de paiement de l'entreprise diminue.
- Lorsque le coût de contrôle supporté par l'administration fiscale augmente, la probabilité de prise du risque fiscal qui sous-évalue la charge fiscale de l'entreprise augmente. Ce résultat vient confirmer le résultat de Graetz et *al.* (1986). En effet, avec l'accroissement des coûts de contrôle, l'administration fiscale est moins en mesure de procéder au contrôle et ce surtout lorsqu'un tel coût dépassera les produits espérés issus de ce contrôle. Ceci est de nature à accroître la prise de risque fiscal par l'entreprise. L'accroissement de ce coût entraîne diminution de la probabilité de présence de risques fiscaux se matérialisant par un sur-paiement de l'impôt.
- La probabilité de prise de risque fiscal, qui sous-évalue la charge fiscale, diminue avec les pénalités supportées par l'entreprise en cas de contrôle, ce qui confirme le rôle dissuasif joué par les pénalités imposées par la réglementation fiscale (Graetz et *al.* 1986 et Beck et Jung, 1989).
- Le paiement espéré de l'administration dépend négativement du coût qu'elle supporte en cas de contrôle. Une augmentation des coûts supportés par l'administration fiscale entraîne une diminution des paiements espérés de l'administration fiscale.
- Le paiement espéré de l'administration fiscale augmente aussi avec les pénalités subies par les entreprises en cas de contrôle fiscal. De telles pénalités sont infligées sur les entreprises en cas de détection d'une sous-déclaration du résultat fiscal.

Bien que le modèle développé ait permis de faire des constatations théoriques sur certains facteurs qui peuvent influencer la prise du risque fiscal par les entreprises, il n'a pas permis d'identifier les diverses sources de ce risque. En effet, ce modèle a mis l'accent sur deux facteurs externes à l'entreprise qui sont les pénalités prévues par la réglementation fiscale ainsi que les coûts de contrôle supportés par l'administration fiscale. Ce modèle simplifie ainsi la réalité des choses et s'avère lointain de la réalité des entreprises. En effet, plusieurs facteurs peuvent être à l'origine du risque fiscal au niveau des entreprises. A titre de rappel, ces facteurs peuvent être liés à la réglementation fiscale, à l'organisation des entreprises ainsi à celle de l'administration fiscale. De plus, ce modèle ne fait pas intervenir d'autres acteurs qui peuvent être impliqués dans l'étude de la problématique du risque fiscal tels que le conseil d'administration, les conseils

externes…Ces acteurs semblent jouer un rôle important dans la phase de pré-contrôle fiscal et doivent aussi être examinés.

Pour tenir compte de ces insuffisances, il est indispensable de recourir à la théorie partenariale de la gouvernance. Cette théorie permettra de prendre en considération le rôle joué par certains acteurs internes et externes dans la résolution du problème de gouvernance lié à la présence du risque fiscal.

Section 2 : Théorie partenariale de la gouvernance et risque fiscal

La théorie partenariale de la gouvernance est au cœur de l'étude de la problématique du risque fiscal. Cette théorie met l'accent sur l'existence d'un problème de gouvernance lié à la présence de ce risque et soulève le rôle de plusieurs acteurs internes et externes à l'entreprise dans la résolution de ce problème et donc dans la gestion de ce type de risque. Une présentation de la théorie partenariale de la gouvernance s'avère au début indispensable. La gestion des risques en général repose aussi sur cette théorie pour justifier la contribution de divers partenaires de cette gestion. L'étude de la gestion du risque fiscal soulève deux nouvelles notions inspirées de cette théorie : la responsabilité sociale et la culture fiscale des entreprises.

1. Théorie partenariale de la gouvernance et gestion des risques

L'entreprise, caractérisée par une séparation des fonctions de propriété et de décision, est considérée, d'après la théorie d'agence, comme un nœud des contrats. « Les différentes 'parties prenantes' (apporteurs de capitaux, salariés, clients et fournisseurs…) sont liées dans ce nœud de contrats grâce à cette fiction juridique que le droit commercial a autorisée en créant ces 'personnes morales' que sont les sociétés. Pour chaque partie, les termes du contrat spécifient plus en moins en détail – on ne peut toujours tout prévoir, d'où 'l'incomplétude des contrats' – les droits et devoirs réciproques » (Perez, 2009, p.34).

La théorie de l'agence considère qu'une relation d'agence s'établit lorsqu'un « principal » confie un mandat à une autre personne appelée « agent » pour effectuer en son nom une tâche quelconque, ce qui implique une délégation du pouvoir de décision à ce dernier. Dans le cadre de l'entreprise, la théorie de l'agence, dans sa forme simple, considère la relation d'agence entre les actionnaires et les dirigeants. Les actionnaires, en tant que propriétaires, confient la responsabilité de décision aux dirigeants non propriétaires. Or, les intérêts des deux parties ne convergent pas nécessairement. Ces deux acteurs sont liés par un contrat incomplet et obscure, ce qui conduit les actionnaires à supporter des coûts, appelés coûts d'agence. Ces coûts sont destinés à contrôler les dirigeants (coûts de surveillance), à tenir compte des dépenses des dirigeants engagés afin de rendre compte de leurs actions (coûts de dédouanement) et à tenir compte aussi des pertes résiduelles (coûts résiduels) pouvant résulter de l'inadéquation de certaines décisions managériales avec l'intérêt des actionnaires (Jensen et Meckling, 1976).

Or, les actionnaires ne constituent pas les seuls concernés par l'activité de l'entreprise. D'autres acteurs sont des parties prenantes à l'entreprise soit par l'existence d'un contrat soit par l'effet que pourrait avoir cette activité sur son environnement (Pérez, 2009). Le problème de gouvernance lié à l'action managériale devient plus complexe. L'intérêt a été ainsi déplacé de la théorie actionnariale vers la théorie partenariale de la gouvernance. Dans ce cadre, le système de gouvernance désigne l'ensemble des mécanismes destinés à contrôler l'action managériale et à préserver l'intérêt de tous les partenaires et non seulement des actionnaires. Selon Hirigoyen (2000, p. 12), « un second courant fondé sur une gouvernance de partenariat défend au contraire la thèse que les dirigeants doivent gérer les sociétés en prenant en compte l'ensemble des ayants droit ». La théorie partenariale « insiste également sur le rôle central du dirigeant dans la relation entre les parties prenantes et l'entreprise. Ce rôle est d'autant plus grand qu'il appartient au dirigeant d'accorder une priorité à une exigence exprimée par une partie prenante donnée » (Pochet et Seny Kan, 2008). Ces auteurs ajoutent que chaque partie prenante dispose de moyens d'influence sur le processus décisionnel.

D'une façon générale, la gestion des risques constitue l'un des éléments fondamentaux d'une bonne gouvernance d'entreprise (Zéghal et Ajili, 2005). Rappelons que le gouvernement d'entreprise désigne « l'ensemble des mécanismes organisationnels qui ont pour effet de délimiter les pouvoirs et d'influencer les décisions des dirigeants, autrement dit, qui gouvernent leur espace discrétionnaire » (Charreaux, 1997, p. 1652).

La gestion des risques vise à protéger l'intérêt de toutes les parties prenantes de l'entreprise. C'est ainsi qu'elle fait partie intégrante de la gouvernance partenariale. Cette dernière s'intéresse aux relations que l'entreprise entretient avec ses diverses parties prenantes ou *stackeholders* afin d'atteindre ses objectifs. L'entreprise doit ainsi tenir compte des attentes de toutes les parties prenantes et non seulement des actionnaires (Saulquin, 2009). Selon Mauléon (2009, p. 147), « un des moyens efficaces pour gérer les risques de réputation est de mettre en place une gouvernance d'entreprise comportant une gestion anticipative des risques, une écoute des parties prenantes et une communication transparente sur les problèmes rencontrés par l'entreprise ».

Et pour parvenir à un processus de gestion des risques efficace, le conseil d'administration doit mettre en place un mécanisme par lequel il s'assure que l'entreprise agit dans l'intérêt des parties prenantes en définissant et en allouant des responsabilités en matière de risque. Ce mécanisme peut prendre la forme d'un comité de risques, d'un « *Chief Risk Officer* » ou de toute autre structure de pilotage de la démarche qui assure

l'interface avec le conseil d'administration (Moreau, 2002). Maders et Masselin (2009, p. 105) ajoutent que le conseil d'administration « joue un rôle de plus en plus actif dans le *risk management*. C'est à lui que revient la tâche d'identifier les risques importants liés à la réalisation des objectifs de l'entreprise et à mettre en place un système de contrôle interne fiable pour éviter certains risques et gérer efficacement les autres ». Selon ces mêmes auteurs, c'est le conseil d'administration qui détermine le profil de risque de l'entreprise, c'est-à-dire les risques acceptables et inacceptables et procède par la suite au pilotage et à la surveillance du dispositif de contrôle interne.

Plus spécifiquement, le comité d'audit joue traditionnellement un rôle important dans le contrôle du processus de gestion des risques lié aux états financiers (Brown et *al.*, 2009). En effet, ce comité a besoin d'avoir une compréhension totale du système de gestion des risques et ce en vue d'être capable d'évaluer le profil global du risque de l'entreprise. Les auteurs soulèvent aussi la nécessité de mettre en place un comité de gestion des risques pour assister et assurer l'interface avec le conseil d'administration et le comité d'audit et ce lorsque l'entreprise se place dans un environnement réglementaire et d'affaire risqué, telles que pour les entreprises à hautes technologies.

Selon Zeghal et Aajili (2005), la relation entre la gestion des risques et la gouvernance d'entreprise est présentée à deux niveaux. D'une part, il s'agit du lien entre l'information et la surveillance. D'après ces auteurs, « les gestionnaires ont l'obligation de fournir une information à jour et pertinente au conseil d'administration et aux contrôleurs financiers sur les risques les plus importants auxquels l'entreprise fait face et sur l'efficacité des processus de gestion des risques adoptés une fois que les incertitudes sont révélées » (Zeghal et Aajili, 2005, p.106). Les caractéristiques du conseil d'administration constituent dans ce cadre des facteurs pertinents pour juger de la qualité du système de gouvernance des entreprises. Ces caractéristiques sont l'indépendance des membres du conseil d'administration, l'actionnariat de ces membres, leur connaissance en matière de risques et la fréquence des réunions. De plus, la disponibilité de l'information, les mécanismes de coordination entre la direction et le conseil d'administration et la qualité de la divulgation conditionnent l'efficacité de ce système de gouvernance.

D'autre part, il s'agit du lien entre l'information et l'incitation. En effet, la rémunération incitative, dont une partie liée à la performance des entreprises, accordée par le conseil d'administration aux cadres dirigeants joue comme un mécanisme d'alignement des intérêts des dirigeants avec ceux des actionnaires. Dans ce cadre, les dirigeants seront incités à mettre en place un processus efficace de gestion des risques et à élaborer un

rapport sur ces risques et sur la manière dont ils sont contrôlés qui sera destiné aux parties intéressées (Zeghal et Aajili, 2005). Ces mêmes auteurs soulignent qu' « une divulgation accrue et améliorée des pratiques de gestion des risques pourrait éventuellement refléter une meilleure gouvernance d'entreprise en révélant aux investisseurs et aux autres parties externes ce qui se passe dans l'entreprise, à quel point celle-ci est exposée à certains risques et dans quelle mesure les stratégies adoptées en matière de gestion des risques fonctionnent » (Zeghal et Aajili, 2005, p. 106). Dans ce sens, l'OCDE (2004, p. 22) suggère qu' « un régime de gouvernement d'entreprise doit garantir la diffusion en temps opportun d'informations exactes sur tous les sujets significatifs concernant l'entreprise, notamment la situation financière, les résultats, l'actionnariat et le gouvernement de cette entreprise ».

Par ailleurs, l'étude du lien entre la gouvernance d'entreprise et la gestion des risques conduit de nouveau à examiner la relation qui existe entre cette gestion et le système de contrôle interne en tant que composant de ce système de gouvernance. Rappelons tout d'abord la définition du contrôle interne telle qu'elle est faite par le COSO dans son référentiel intitulé « Internal Control- Integrated framework ». Il se définit comme « un processus mis en place par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel de l'entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- La fiabilité des informations financières ;
- La conformité aux lois et aux règlements en vigueur » (COSO, 1994, p. 3).

La définition de la gestion des risques faite par le COSO et présentée ci-dessus considère le contrôle interne comme un sous-ensemble du dispositif de la gestion des risques d'entreprise (Hamzaoui, 2005 ; Yaïch 2004b). Il vise, selon Maders et Masselin (2009), à garantir la réalisation des objectifs de l'entreprise et à la protéger contre les risques. En effet, une fois que les risques ont été identifiés et classés, le dispositif de contrôle interne est établi afin de mettre sous contrôle prioritairement les risques majeurs. La fonction principale du contrôle interne consiste ainsi à la mise en place de dispositions afin de rendre les risques acceptables pour l'entreprise. Il vise à réduire le risque tout en s'appuyant sur les moyens dont dispose l'entreprise (Noirot et Walter, 2008).

D'après Tarantino (2008), le risque, la conformité et les contrôles internes sont des termes étroitement liés. Il ajoute que le processus qu'une organisation, ses auditeurs interne et externe doivent suivre pour s'assurer de l'efficacité du système de contrôle interne dans

le contrôle du risque doit inclure, en premier lieu, l'identification des risques associés aux opérations de l'entreprise et des contrôles internes utilisés pour traiter ces risques. En deuxième lieu, le processus doit contenir une identification des tests utilisés afin de juger l'efficacité des contrôles internes et des recommandations de changements si les contrôles sont avérés inefficaces.

2. Contribution partenariale à la gestion des risques de l'entreprise

Plusieurs parties prenantes possèdent des responsabilités dans le processus de gestion des risques des entreprises. Certains acteurs opèrent en interne alors que d'autres sont externes à l 'entreprise. Ils contribuent à la gestion de ces risques bien que certains ne fassent pas partie dans les faits de ce dispositif (COSO, 2005).

2.1. Contribution des acteurs internes à la gestion des risques de l'entreprise

Les acteurs internes qui jouent un rôle dans la gestion des risques de l'entreprise sont le conseil d'administration, le management et la fonction d'audit interne.

2.1.1. Conseil d'administration

Le conseil d'administration exerce une activité de surveillance et doit avoir une vue globale du dispositif de management des risques de l'entreprise. À cet effet, il doit avoir connaissance des limites de l'efficacité de ce dispositif, de l'appétence de l'entreprise pour le risque, accepter cette appétence, être informé des principaux risques et savoir s'ils sont gérés d'une manière adéquate par le management (COSO, 2005 ; IFA et IFACI, 2009). Faisant partie de l'environnement interne des entreprises et en tant que mécanisme de contrôle cherchant la protection des intérêts des actionnaires, le conseil d'administration doit se doter d'une structure particulière lui permettant de contribuer à une meilleure gestion des risques. Le conseil d'administration doit être composé d'administrateurs objectifs, compétents qui possèdent des connaissances pratiques sur l'activité et l'environnement de l'entreprise, qui consacrent le temps nécessaire et les moyens nécessaires à l'accomplissement des responsabilités qui leur sont confiés et qui puissent communiquer avec l'auditeur interne, externe et les juristes (COSO, 2005).

Emanant du conseil d'administration, le comité d'audit est chargé de superviser le système de contrôle interne. Ce comité doit, selon Maders et Masselin (2009), examiner la qualité du système de contrôle interne ainsi que son efficacité dans la gestion des risques de l'entreprise. Ce comité doit se réunir périodiquement pour faire le point sur l'état de la gestion des risques de l'entreprise. Dans ce cadre, l'ordonnance du 8 septembre 2008,

transposant la huitième directive européenne dans la législation française, confie explicitement au comité d'audit des entreprises la mission de suivi de l'efficacité du système de gestion des risques (IFA et IFACI, 2009). Plus précisément, « le comité d'audit va devoir s'assurer que les risques ont bien été recensés et que les procédures de contrôle interne sont conçues et fonctionnent de manière à réduire ces risques. II y aura donc un lien à établir entre l'identification des risques et les procédures de contrôle interne qui ont été mises en œuvre » (KPMG et ACI, 2009, p. 7). Selon IFA et IFACI (2009, p. 31), le comité d'audit « s'assure que les risques majeurs sont sous contrôle et ont fait l'objet d'un traitement adéquat de la part de la direction, que les risques majeurs sont surveillés par une personne compétente et qu'il existe un lien entre les risques et les programmes de travail de l'audit interne ».

2.1.2. Management de l'entreprise

La responsabilité directe du dispositif de gestion des risques de l'entreprise revient au management (COSO, 2005 ; Renard, 2009). Selon Verdun (2006, p. 103), « les dirigeants de l'organisation sont, de façon générale, responsables de l'ensemble des risques qui peuvent affecter l'organisation et empêcher celle-ci de réaliser son but ». Plus spécifiquement, le directeur général joue un rôle principal en s'assurant de l'existence d'un environnement interne favorable et de la mise en place de tous les éléments du dispositif de management des risques. Tout en s'appuyant sur l'aide des managers, le directeur général définit les objectifs stratégiques, les politiques globales et développe l'appétence pour le risque et la culture du risque de l'entreprise. Les réunions avec les directeurs des principales fonctions de l'entreprise lui permettent de passer en revue les responsabilités de chacun d'eux et de percevoir leur façon d'aborder le management des risques. Ces réunions lui permettent aussi de s'informer sur les risques inhérents à l'activité de l'entreprise, sur la manière dont ils sont traités, sur les contrôles mis en place et sur l'évolution de ces risques (COSO, 2005).

Quant aux directeurs des unités fonctionnelles, ils appliquent les éléments du dispositif de management des risques au sein de leur sphère de responsabilité tout en respectant les tolérances aux risques de l'entreprise. Chacun de ces directeurs a des responsabilités spécifiques de management des risques relatifs à son unité notamment la mise en place des techniques d'identification, d'évaluation et de traitement des risques ainsi que la surveillance de l'application des activités de contrôle. Il doit aussi rendre compte du fonctionnement de ces activités de contrôle à son supérieur hiérarchique (COSO, 2005).

Plus spécifiquement, la fonction juridique joue un rôle essentiel dans l'efficacité du dispositif de management des risques en informant les directeurs des unités fonctionnelles des nouvelles lois et réglementations ayant une incidence sur les activités (COSO, 2005 ; Paris et Aubin, 2002).

Par ailleurs, la désignation d'un « *chief risk officer* » assure qu'un responsable des risques est identifié dans l'organigramme. Il est, selon Paris et Aubin (2002, p. 140), « garant de la justesse de la vue d'ensemble des risques » et « son rôle sera principalement de fournir au haut niveau du management (directeur général ou *CEO*) et aux représentants des actionnaires une information cohérente sur les risques à un niveau agrégé, consolidé, tenant compte des compensations et corrélations possibles de risques ». Appelés aussi des gestionnaires de risques ou des « *risk managers* », certains aspects de la maîtrise des risques sont délégués par les dirigeants à ces gestionnaires et ce surtout dans les environnements sensibles au risque (Maders et Masselin, 2009). Néanmoins, cette fonction se trouve seulement au niveau des grandes entreprises et elle se situe en amont de l'audit interne. Elle est rattachée au plus haut niveau pour préserver son indépendance (Renard, 2009).

2.1.3. Fonction d'audit interne

L'audit interne joue aussi un rôle important dans le processus de gestion des risques de l'entreprise. Dans une définition approuvée par l'Institut International de l'Audit interne le 29 juin 1999, l'audit interne est « une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité » (Ruud et Linsi, 1999, p.1156).

Le rôle de la fonction d'audit interne dans le processus de gestion des risques est défini par la direction générale et le comité d'audit (Tusek et Pokrovac, 2010). L'attitude de la direction est le plus souvent déterminée par des facteurs tels que la culture organisationnelle de l'entreprise, la capacité du personnel d'audit interne et les conditions qui prévalent dans certains pays. Toutefois, Tusek et Pokrovac (2010) signalent que l'activité minimale que la fonction d'audit interne doit accomplir périodiquement consiste à évaluer l'adéquation et l'efficacité des processus de gestion des risques.

Selon Maders et Masselin (2009), les auditeurs internes évaluent périodiquement l'efficacité du système de contrôle interne et peuvent recommander des améliorations. Dans le même sens, Renard (2009, p. 103) souligne que « l'objectif prioritaire de l'audit interne reste l'évaluation du processus de management des risques, donc l'évaluation du contrôle interne qui en est le produit fini ».

L'audit interne va ainsi au-delà de la validation de la conformité pour apporter des conseils, évaluer le processus de gestion des risques et contribuer ainsi à conforter son efficacité. Selon l'IFA et lFACI (2009, p. 17), l'audit interne « évalue le dispositif de gestion des risques et de contrôle interne afin d'apporter une information indépendante et objective à la direction générale sur le niveau de maîtrise des risques ». En revenant aux étapes du processus de gestion des risques présentés ci-dessus, le rôle joué par l'audit interne peut être inséré dans l'étape de contrôle des risques. Il est considéré comme un garant de la bonne marche de ce processus. Toutefois, Darsa (2009) signale que ce rôle est essentiellement joué au niveau des grandes entreprises et que peu de PME peuvent allouer des ressources pour juger de la performance et de l'efficacité de leurs stratégies de contrôle des risques.

2.2. Contribution des acteurs externes à la gestion des risques de l'entreprise

Les acteurs externes qui jouent un rôle dans la gestion des risques de l'entreprise sont l'auditeur externe, le législateur ainsi que d'autres partenaires externes.

2.2.1. Auditeur externe

L'auditeur externe contribue aussi à l'amélioration du processus de gestion des risques de l'entreprise. En effet, « l'auditeur, lorsqu'il met en œuvre la procédure pour obtenir la compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, étudie à la fois la façon dont l'entité gère ses risques et le contrôle interne qu'elle a mise en place pour maîtriser ces risques » (Hamzaoui, 2005, p.78). Maders et Masselin (2009) indiquent que l'auditeur externe n'est ni intégré au système de contrôle interne ni responsable de son efficacité mais les lois développées récemment (loi de sécurité financière en France…) ont tendance à lui attribuer un rôle important dans l'amélioration du système de contrôle interne.

L'audit des états financiers entraîne la divulgation d'informations par l'auditeur qui peuvent aider le management dans l'accomplissement de ses responsabilités en matière de gestion des risques de l'entreprise. Ces informations peuvent être soit les conclusions d'audit et les recommandations fournies par l'auditeur pour contribuer à la réalisation des

objectifs de l'entreprise, soit des conclusions sur les défaillances du processus de gestion des risques et des contrôles révélés à l 'auditeur au cours de ses travaux et ses recommandations pour y remédier (COSO, 2005).

2.2.2. Organismes réglementaires

Les législateurs peuvent aussi influencer le dispositif de management des risques mis en place par les entreprises. Ainsi, la dernière décennie est caractérisée par une prolifération de nouvelles obligations légales mettant l'accent sur l'amélioration du système de gouvernance des entreprises et plus spécifiquement du système de contrôle interne[26]. En effet, les entreprises doivent évaluer leur système de contrôle interne et rendre compte de cette évaluation dans leur rapport annuel ou de gestion. L'auditeur doit, selon ces mêmes obligations légales, attester de l'évaluation de ce système de contrôle interne faite par la direction. Il s'agit ainsi d'une tendance de la part des législateurs à exiger plus de divulgation de la part des entreprises qui permettent aux parties prenantes externes de disposer de l'information sur leur système de contrôle interne. Cette tendance incite ainsi les entreprises à mettre en place un système de contrôle interne de qualité qui permet de mieux maîtriser leurs principaux risques.

2.2.3. Autres partenaires de l'entreprise

Les clients, les fournisseurs ainsi que d'autres tiers ayant une relation d'affaire avec l'entreprise peuvent être une source d'informations qui aident cette dernière dans son dispositif de gestion des risques. Les créanciers peuvent exiger, dans le cadre de l'octroi d'un prêt, l'obtention d'informations sur la situation de l'entreprise, entre autre, sur le degré d'atteinte de ses objectifs ce qui est directement lié au processus de gestion des risques (COSO, 2005). Aussi, l'entreprise doit tenir compte des informations contenues dans les investigations et analyses faites par les analystes financiers et les agences de notation et ce dans le cadre de l'amélioration de son processus de gestion des risques (COSO, 2005).

Le risque fiscal, faisant partie de toute une panoplie de risques, requiert une analyse particulière en exposant le rôle du système de gouvernance dans la gestion de type de risque et dans la préservation des intérêts de tous les partenaires de l'entreprise.

[26] Il s'agit notamment de la loi *Sarbanes Oxley* aux Etats Unis(2002), de la loi de sécurité financière en France (2003), de la loi de renforcement de la sécurité des relations financière en Tunisie (2005)…

3. Risque fiscal, gouvernance actionnariale et gouvernance partenariale

La problématique du risque fiscal a été examinée au regard de la théorie actionnariale de la gouvernance. Dans ce cadre, plusieurs chercheurs ont soulevé l'existence d'un problème de gouvernance lié à l'impôt. Des études empiriques récentes ont aussi examiné le rôle des mécanismes de gouvernance dans la réduction des conflits d'intérêts entre les actionnaires et les dirigeants qui peuvent résulter de l'existence du risque fiscal. Toutefois, ces études ignorent que l'entreprise constitue un nœud de contrats entre plusieurs parties prenantes et que d'autres conflits d'intérêts peuvent aussi être soulevés lors de l'étude de la problématique du risque fiscal.

3.1. Risque fiscal et gouvernance actionnariale : explication théorique

Selon les partisans de la théorie de l'agence, le risque fiscal peut créer un problème de gouvernance qui a des effets sur l'intérêt des actionnaires et nécessite la mise en place de mécanismes de contrôle afin de le gérer. Dans ce cadre, Desai et Dharmapala (2008) soulignent que la séparation de la propriété et de la gestion est à l'origine d'un problème de gouvernance lié à l'impôt. En effet, la nature incomplète des contrats et du contrôle crée le champ de l'opportunisme managérial. Schön (2008, p. 33) ajoute que « contrairement à la situation du contribuable individuel, les aspects différents de la vie fiscale ne sont pas concentrés dans la main d'une seule personne. Tandis qu'une personne physique doit payer des impôts sur son propre revenu et sa richesse, doit déposer sa propre déclaration fiscale et doit payer sa propre part d'impôts, dans le contexte de l'entreprise, les responsabilités sont dispersées, menant ainsi à un comportement opportuniste, à des conflits principal-agent, au problème de l'aléa moral… ».

Selon Desai et Dharmapala (2006), les décisions sur la planification fiscale risquée sont prises par les dirigeants. L'analyse de ces décisions est faite dans le cadre d'agence, selon lequel les dirigeants peuvent tirer des bénéfices privés à travers un détournement de rentes par exemple. La planification fiscale demande de la complexité et de l'obscurcissement pour éviter sa détection. Ces caractéristiques sont de nature à favoriser l'opportunisme managérial. Dans une étude récente, Desai et Dharmapala (2008) ont donné un exemple pour mieux illustrer l'interaction entre la planification fiscale et l'opportunisme managérial. Selon les auteurs, un dirigeant d'entreprise peut créer plusieurs entités dans des paradis fiscaux. Ces entités fournissent des moyens pour réduire la charge fiscale. Le détail des structures et des transactions faites avec ces entités ne peut pas être donné pour

éviter la détection par l'administration fiscale et la remise en cause des bénéfices déclarés. Cette asymétrie d'information peut permettre au dirigeant de s'engager dans des activités nuisibles aux actionnaires. Les entités situées dans les paradis fiscaux peuvent faciliter la manipulation du bénéfice, en créant des véhicules de réalisation de gains sans permettre aux investisseurs de comprendre leurs origines. Elles permettent aussi un détournement de fonds en autorisant des transactions internes non totalement déclarées.

Desai et Dharmapala (2008) ont cité aussi le scandale financier d'Enron. Selon ces auteurs, la gestion des résultats était aussi la cause principale de la grande utilisation des 'tax shelters'. Les dirigeants d'Enron cherchaient, à travers le département fiscal, à mettre au point des transactions qui présentent des motivations fiscales mais qui augmentent le résultat comptable avant impôt. Les actionnaires n'ont pas bénéficié d'économies fiscales importantes, ont été manœuvrés par les dirigeants ayant des objectifs d'accroissement du résultat comptable, et ont payé des frais considérables liés à la mise en place de structures complexes.

La planification fiscale risquée peut entraîner ainsi des bénéfices privés sous la forme d'extraction de rentes par les dirigeants et ceci résulte de la relation complémentaire ente cette planification et l'opportunisme managérial (Desai et Dharmapala, 2006). Elle engendre ainsi des conflits d'intérêts entre le dirigeant et les actionnaires. La correction de ces conflits entraîne des coûts d'agence. Ces derniers font partie de plusieurs types de coûts que peut supporter l'entreprise suite à l'adoption d'une planification fiscale risquée. Cette dernière permet de réaliser des économies d'impôts importantes pour les entreprises mais génère aussi des coûts qui peuvent être de divers types : sanctions et pénalités imposées par l'administration fiscale en cas de contrôle, coûts de mise en œuvre de cette planification (temps, effort et coûts de transaction), coûts de réputation et coûts politiques (Chen et *al.* 2010 ; Lanis et Richardson, 2011 ; Armstrong et *al.* 2012).

Dans le même sens, Garbarino (2008, p. 11) souligne que « les dirigeants adoptent des stratégies fiscales agressives qui profitent aux actionnaires lorsqu'ils sont rémunérés sur la base de la réduction du taux effectif d'imposition (ci-après TEI). Mais ces dirigeants sont liés aux actionnaires par un contrat incomplet et obscur et les stratégies qu'ils adoptent n'accroissent pas toujours la valeur des droits des actionnaires dans la mesure où ils impliquent des coûts non-fiscaux accrus, un risque accru de sanctions et des coûts d'agence élevés supportés par les actionnaires pour contrôler les activités des dirigeants. De surcroît, ces stratégies, qui sont souvent masquées et déformées afin de minimiser les risques de sanctions, peuvent créer de l'opportunisme managérial et la diversion des rentes dans le

cadre desquels les dirigeants essayent de servir leurs propres intérêts au détriment de ceux des actionnaires » (p.11). Les stratégies fiscales agressives sont définies par Garbarino (2008) comme le comportement des gestionnaires fiscaux qui exploitent l'écart comptabilité-fiscalité pour faire avancer leurs propres intérêts, créant ainsi des conflits entre dirigeants et actionnaires.

De ce fait, la présence du risque fiscal a une répercussion directe sur l'intérêt des actionnaires et peut entraîner des coûts d'agence élevés pour ces derniers. Il existe ainsi un problème de gouvernance lié à la prise du risque fiscal par les dirigeants de l'entreprise. Pour cela, le système de gouvernance des entreprises doit être efficace pour assurer une meilleure gestion de ce risque.

3.2. Risque fiscal et gouvernance actionnariale : évidence empirique

Sur le plan empirique, des études récentes ont essayé d'examiner le lien entre le risque fiscal et le système de gouvernance des entreprises et reposent, dans ce cadre, sur divers mécanismes de contrôle : le conseil d'administration, la structure de propriété, le système de rémunération des dirigeants et l'auditeur externe. Ces études ont été toutes menées dans le contexte anglo-saxon et se sont fondées sur la théorie de l'agence.

Dans une première étude menée aux Etats-Unis, Hanlon et *al.* (2005) examinent les déterminants de la non-conformité aux règles fiscales. Cette dernière est mesurée par le niveau et le montant des redressements notifiés par l'IRS suite à un contrôle fiscal. Les auteurs examinent la relation entre la non-conformité fiscale et diverses caractéristiques des entreprises telles que la taille, le secteur d'activité, le statut de cotation, l'internationalisation et le système de gouvernance. Ils supposent que les entreprises qui disposent d'un bon système de gouvernance sont moins susceptibles de prendre des positions fiscales agressives et de ce fait elles subissent moins de redressements fiscaux. Toutefois, les auteurs n'ont pas trouvé de lien significatif entre l'indice de Gompers et *al.* (2003), utilisé pour mesurer la qualité de la gouvernance, et les redressements notifiés par les autorités fiscales. Il convient de signaler que cette étude a été menée sur la période pré-SOX (données fiscales de la période 1983- 1998) et les auteurs soulignent que le résultat peut être différent pour la période post-SOX.

Par ailleurs, Desai et Dharmapala (2006), Armstrong et *al.* (2012) et Rego et Wilson (2012) ont examiné le lien entre la rémunération incitative des dirigeants et la planification fiscale risquée dans le contexte américain et ont trouvé des résultats différents. Desai et Dharmpala (2006) développent un modèle pour la compréhension du lien entre la

rémunération incitative des dirigeants et la planification fiscale risquée[27]. Desai et Dharmapala (2006) supposent, dans leur modèle, que le lien entre la rémunération incitative des dirigeants et le '*tax sheltering*' dépend des caractéristiques du système de gouvernance des entreprises. Les résultats trouvés, sur un échantillon d'entreprises américaines (plus de 900 entreprises sur la période 1993-2001), montrent que l'augmentation des rémunérations incitatives a tendance à réduire le niveau de « *tax sheltering* » et que cet effet négatif est identifié pour le sous échantillon des entreprises ayant un faible système de gouvernance et pour lesquelles l'opportunisme managérial est en mesure d'être le facteur le plus important. Les auteurs ont utilisé une nouvelle mesure de la planification fiscale qui est la partie de la différence comptabilité-fiscalité non expliquée par les *accruals* discrétionnaires ; deux variables ont été utilisées pour mesurer la qualité du système de gouvernance : l'indice de Gompers et le pourcentage du capital détenu par les investisseurs institutionnels.

Rego et wilson (2012) partent, dans leur étude, d'un constat empirique trouvé par des études antérieures. Ce constat postule que les rémunérations incitatives motivent les dirigeants à prendre des décisions financières risquées. Les auteurs supposent que les rémunérations liées au capital ou les « *equity risk incentives* » motivent aussi les dirigeants à prendre des positions fiscales agressives et expliquent ainsi en partie la variation de l'agressivité fiscale entre les entreprises. Rego et Wilson (2012) utilisent quatre mesures du risque fiscal : les différences discrétionnaires comptabilité-fiscalité, les scores de prévision des « *tax shelters* », le taux d'imposition effectif (en anglais *cash effective tax rates*) et une estimation des bénéfices fiscaux incertains prévus par la loi FIN 48. Ces bénéfices représentent le montant des impôts sur les revenus associés aux positions fiscales incertaines et constituent ainsi un proxy de la planification fiscale risquée. Les auteurs conduisent leur étude sur des sociétés américaines cotées (du S & P 500 et S & P 400) pour la période 2007-2009, et montrent que les rémunérations incitatives des dirigeants (CEO et CFO) sont positivement associées aux positions fiscales agressives et ce quelle que soit la mesure du risque fiscal adoptée.

Rego et Wilson (2012) ont aussi examiné si la relation positive entre les rémunérations liées au capital et la planification fiscale risquée varie selon la force du système de gouvernance des entreprises. Les auteurs s'appuient sur le constat théorique de Desai et Dharmapala (2006) qui postule que la planification fiscale et l'extraction de rentes sont des

[27] La planification fiscale risquée ou « Tax shelters » en anglais signifie l'ensemble des transactions réelles ayant pour but exclusif la réduction de l'impôt)

activités complémentaires au niveau des entreprises faiblement gouvernées. Rego et Wilson (2012) supposent que cette complémentarité soulève la notion d'enracinement des dirigeants ; ils ont utilisé à cet effet trois proxys pour mesurer cet enracinement et représenter ainsi la faiblesse du système de gouvernance : un indice d'enracinement élaboré par Bebchuk et *al.* (2008), l'indice de Gompers (2003) et la dualité (le directeur général est lui-même président du conseil d'administration). Les auteurs trouvent que les résultats ne varient pas significativement selon la force du système de gouvernance des entreprises.

Dans le même cadre, Armstrong et *al.* (2012) examinent le lien entre la gouvernance d'entreprise, la rémunération des dirigeants et la planification fiscale dans le contexte américain et sur un échantillon d'entreprises cotées sur Compustat pour la période 2007-2010. Ils trouvent, conformément aux résultats de Rego et Wilson (2012), que les rémunérations des dirigeants liées au capital ont une relation positive avec le niveau de planification fiscale et que cette relation devient plus importante au niveau supérieur de la distribution de cette planification. Ces rémunérations incitatives poussent ainsi les dirigeants à surinvestir dans la planification fiscale[28]. Ces résultats ont été trouvés en utilisant une régression quantile. Les auteurs montrent aussi que l'interaction entre la rémunération incitative des dirigeants et la bonne gouvernance (représentée par les attributs du conseil d'administration) réduit le surinvestissement dans la planification fiscale et ce à des niveaux élevés de cette planification. Ainsi, contrairement aux résultats de Desai et Dharmapala (2006) et Rego et Wilson (2012), les auteurs trouvent que la gouvernance d'entreprise peut jouer un rôle plus direct dans les décisions de planification fiscale mais surtout lorsque le niveau de cette planification est élevé.

Par ailleurs, d'autres recherches étudient l'impact de la structure de propriété sur la planification fiscale risquée des entreprises (Chen et *al.* 2010, Deslandes et Landry, 2011). Chen et *al.* (2010) examinent si les entreprises familiales sont plus agressives sur le plan fiscal que les entreprises non familiales pour un échantillon de 1500 entreprises américaines pour la période 1996-2000. Ces auteurs signalent que les entreprises détenues et gérées par les membres de la famille fondatrice sont caractérisées par le conflit d'agence entre les actionnaires majoritaires et les actionnaires minoritaires. Selon Chen et *al.* (2010), les bénéfices et les coûts d'agressivité fiscale sont plus élevés pour les entreprises familiales. En effet, étant donné que la famille détient un pourcentage substantiel du capital

[28] La planification fiscale a été mesurée par deux variables. La première variable représente le solde du bénéfice fiscal incertain (FIN 48) divisé par la moyenne des actifs totaux au cours de la période d'étude. La deuxième variable est le taux effectif d'imposition.

de la société, elle bénéficie davantage des économies d'impôt ou de l'extraction de rente qui peut résulter des activités d'agressivité fiscale. Les coûts de la conduite d'une planification fiscale sont aussi plus importants pour les entreprises familiales en raison du conflit d'agence actionnaires majoritaires/ actionnaires minoritaires. L'agressivité fiscale peut entraîner une diminution du prix des actions qui est coûteuse pour les propriétaires familiaux du fait de la perception par les actionnaires minoritaires de l'extraction des rentes faite par l'équipe dirigeante (qui fait partie souvent de la famille). Aussi, les pénalités potentielles imposées par l'administration fiscale en cas de contrôle sont plus importantes pour les propriétaires familiaux car leur portefeuille est moins diversifié. La réputation de l'entreprise peut aussi être entachée et touchera le nom de la famille en cas de découverte d'actions illégales.

Pour répondre à leur objectif, les auteurs utilisent quatre mesures de l'agressivité fiscale : le taux effectif d'imposition, le taux effectif d'imposition de trésorerie et deux mesures de la différence comptabilité-fiscalité. Chen et *al.* (2010) considèrent qu'une entreprise est familiale si les membres de la famille fondatrice, soit par le sang ou le mariage, continuent à occuper des postes dans la haute direction ou au conseil d'administration ou sont détenteurs de blocs d'actions. En utilisant ces mesures dans la conduite de la régression, les auteurs trouvent que les entreprises familiales sont moins agressives sur le plan fiscal que les entreprises non familiales. Ce résultat montre que les propriétaires du capital qui font partie de la famille sont prêts à renoncer à la planification fiscale pour éviter la réduction potentielle du prix de l'action, qui peut résulter de la considération par les actionnaires minoritaires de l'extraction de rentes par la famille masquée par des activités de planification.

Sur un échantillon d'entreprises canadiennes, Deslandes et Landry (2011) étudient l'impact de la présence d'un actionnaire majoritaire sur la planification fiscale agressive dans le contexte canadien et mettent en évidence l'existence d'une relation négative entre les deux variables.

D'autres recherches ont examiné encore le lien entre les attributs du conseil d'administration et la planification fiscale risquée (Deslandes et Landry, 2009 ; Deslandes et Landry, 2011 ; Richardson et *al.* 2012 ; Armstrong et *al.* 2012).[29]

[29] Ces études vont être présentées avec détail lors de l'étude du rôle du conseil d'administration dans la gestion du risque fiscal des entreprises.

Richardson et *al.* (2012) examinent aussi l'impact de la qualité de l'auditeur sur l'agressivité fiscale des entreprises pour un échantillon de sociétés australiennes cotées sur la période 2006-2009 (812 observations firmes). Cette qualité est mesurée à travers deux variables: l'appartenance de l'auditeur à un BIG 4 et la proportion des services non audits fournis par l'auditeur. Les résultats de l'étude montrent que, si l'entreprise recourt à un auditeur BIG 4 et si les services de l'auditeur externe comportent une faible proportion des services non audit, elle est moins susceptible d'être agressive sur le plan fiscal. Les auteurs ont utilisé des mesures variées de l'agressivité fiscale : le taux d'imposition effectif (charge fiscale divisée par le résultat comptable avant impôt et charge fiscale divisée par le cash-flow opérationnel) et la différence comptabilité-fiscalité (résultat comptable avant impôt moins résultat fiscal et la différence comptabilité fiscalité non attribuée aux *accruals* comptables). Les auteurs ont fait une analyse en composante principale pour extraire un facteur principal des quatre mesures de l'agressivité fiscale. En reconduisant la première régression en utilisant ce facteur comme variable dépendante, les auteurs trouvent le même résultat pour les deux variables relatives à la qualité de l'auditeur.

Les études citées ci-dessus mettent ainsi l'accent sur le rôle de divers mécanismes de gouvernance, internes et externes, dans la réduction de la planification fiscale risquée, qui est une composante du risque fiscal. Ces mécanismes sont censés jouer le même rôle dans la réduction du risque fiscal des entreprises et ce p our préserver les intérêts des actionnaires. Qu'en est-il ainsi de l'intérêt de l'administration fiscale ?

3.3. Risque fiscal et gouvernance partenariale

L'intérêt et le rôle de l'administration fiscale dans la gestion des risques fiscaux des entreprises sont ignorés dans l'approche actionnariale de la gouvernance. Les mécanismes de contrôle signalés dans la littérature se focalisent sur la relation d'agence actionnaire-dirigeant. Or, l'administration fiscale constitue un acteur principal avec l'entreprise dans l'étude de la problématique du r isque fiscal. Ce partenaire possède une part dans le bénéfice des entreprises et dispose d'un pouvoir de contrôle qui dépasse même celui des actionnaires majoritaires. Ce pouvoir peut conduire les entreprises soit à p ayer plus d'impôt dans le but d'éviter les conflits soit à des effets inverses en dehors de tout contrôle. Selon Desai et Dharmapala (2008), par le biais de l'impôt sur les sociétés, l'Etat est généralement le demandeur le plus grand sur les *cash flows* avant impôt et par conséquent le plus grand actionnaire dans la plupart des entreprises.

L'étude du risque fiscal doit reposer ainsi sur l'approche partenariale de la gouvernance en mettant l'accent sur le rôle du système de gestion de ce r isque dans la protection des

intérêts de toutes les parties prenantes, y compris ceux de l'administration fiscale. Cette dernière a comme intérêt l'obtention du montant correct d'impôt. Plus précisément, « l'objectif fondamental des autorités fiscales est de percevoir les impôts, taxes et droits prévus par la loi d'une façon qui ne nuise pas à la confiance dans le système fiscal et dans l'administration de l'impôt » (OCDE, 2004, p. 9). Or, en présence d'un risque fiscal pour l'entreprise non ou mal géré, l'intérêt de ce partenaire sera lésé dans la mesure où il ne va pas recevoir le montant exact d'impôt. Selon la même étude, « pour le succès à long terme de l'entreprise, les dirigeants sont tenus de prendre dûment en considération, et de traiter équitablement, les intérêts d'autres intervenants, y compris ceux des salariés, créanciers, clients, fournisseurs et de la communauté locale » (OCDE, 2004, p. 58). Aussi, selon Sikka (2010), la recherche du profit exige pour les dirigeants d'équilibrer les intérêts des diverses parties prenantes, y compris l'obligation de payer des impôts à l'Etat et à la société. L'Etat, au nom de la société, offre des services sociaux sous la forme de l'éducation, de la santé, du transport, de la sécurité, de subventions et de soutien aux entreprises, et collecte le retour sur investissement sous la forme de taxes pour lui permettre de financer ces services. Le risque fiscal diminue les revenus de l'Etat et a un effet très néfaste sur la fourniture d'infrastructures et de services publics (Otusanya, 2010).

Sur le plan empirique, l'étude de Lanis et Richardson (2011) est la seule qui a examiné le rôle du conseil d'administration dans la réduction de la planification fiscale agressive et ce en se reposant sur la théorie partenariale de gouvernance et en soulevant la notion de responsabilité sociale de l'entreprise.

4. Gestion du risque fiscal, responsabilité sociale et culture fiscale de l'entreprise

La gestion ou la réduction du risque fiscal renvoie à l'étude de la notion de responsabilité sociale de l'entreprise. Toutefois, cette gestion ne peut être réussie sans le développement d'une culture fiscale dans l'entreprise.

4.1. Risque fiscal et responsabilité sociale de l'entreprise

Dans le cadre de l'approche partenariale de la gouvernance, la notion de responsabilité sociale de l'entreprise trouve sa place. Cette dernière signifie « qu'il existe un contrat implicite entre l'entreprise et la société stipulant que l'entreprise a des obligations envers la société qui a le droit de la contrôler » (Le Ray, 2006, p 49). [30] Selon Smerdon (2004), la

[30] Selon Maders et Masselin (2009), la responsabilité sociale des entreprises est « un concept dans lequel les entreprises intègrent les préoccupations sociales et environnementales dans leurs activités et dans leur

responsabilité sociale indique qu'il est nécessaire pour les entreprises de répondre aux attentes des groupes autres que les actionnaires, même si les dirigeants ne sont responsables formellement qu'à l'égard de ces derniers.[31]Ainsi, cette responsabilité prend appui sur la théorie des parties prenantes ou des « *stackeholders »* et se caractérise par un souci d'intégrer durablement les vues des diverses parties prenantes de l'entreprise en allant au-delà des exigences réglementaires (Dupuis, 2008). Williams (2007) souligne, dans ce cadre, que la responsabilité sociale fournit un ensemble de principes qui peuvent être utilisés par l'entreprise pour déterminer la manière avec laquelle sa position éthique choisie s'applique aux questions particulières liées à son activité et qui a un impact sur la société, particulièrement en ce qui concerne ses responsabilités à l'égard des parties prenantes autres que les actionnaires.

Dans le même ordre d'idées, Huseynov et Klamm (2012) signalent que les entreprises sont responsables non seulement à l'égard des parties prenantes internes, mais aussi à l'égard de la société en général avec potentiellement des conflits entre elles. Une zone potentielle de conflit entre les parties prenantes concerne la fiscalité. La stratégie de l'entreprise visant à réduire ou à éviter les impôts peut bénéficier aux actionnaires, mais elle est au détriment de la société étant donné que les impôts servent, en partie, pour l'infrastructure gouvernementale et les programmes sociaux.

Selon Le Ray (2006), prendre le risque ou saisir l'opportunité constituent des actes responsables qui ont leurs poids pour l'entreprise. Ainsi, avec le processus de gestion des risques, la responsabilité sociale de l'entreprise se trouve engagée. En effet, la prise de conscience du coté irréparable des dommages de la part des dirigeants d'entreprise entraîne un changement de la responsabilité de ces derniers. Cette responsabilité est devenue donc celle de prévenir et d'éviter plutôt que d'assumer les conséquences (Le Ray, 2006). De telles conséquences peuvent être ainsi préjudiciables aux diverses parties prenantes de l'entreprise.

Freise et *al.* (2008) stipulent que la responsabilité sociale de l'entreprise se traduit par un ensemble de normes qui définissent son comportement éthique. En effet, les grandes entreprises peuvent exercer des pouvoirs disproportionnés dans la société en général tels que le pouvoir de polluer l'environnement, de frauder les créanciers et d'échapper à l'impôt. Selon Rossignol et Chadefeaux (2001, p. 12), « respecter cette contribution relève du civisme fiscal et démontre l'adhésion de l'entreprise à la communauté sociale, en

interaction avec leurs parties prenantes sur une base continue » (p. 23). Cette responsabilité doit, selon les mêmes auteurs, s'appuyer sur des principes éthiques.

[31] Cité par Friese et al. (2008).

participant à la couverture des dépenses publiques. Ce devoir fiscal qui s'intègre dans une vision sociale citoyenne est à la base du comportement éthique de l'entreprise, en tant qu'agent moral responsable de ses actions ».

Ainsi, si l'adoption de politiques d'agressivité fiscale par les entreprises peut avoir des effets négatifs sur la société en général, celles ayant un bon système de gouvernance doivent réduire leur agressivité fiscale pour légitimer leur existence (Lanis et Richardson, 2011). Lanis et Richardson (2011) signalent aussi que les résultats divergents trouvés par les chercheurs lors de l'examen du lien entre la gouvernance d'entreprise et l'agressivité fiscale (Desai et Dharmpala, 2006 ; Hanlan et Slemrod, 2009…) peuvent être justifiés par le fait que la théorie de l'agence ne donne pas une explication complète de ce lien (en se focalisant sur la relation d'agence actionnaires-dirigeants) et que le recours à la théorie de la responsabilité sociale de l'entreprise permet de mieux l'appréhender. Les mécanismes de gouvernance devraient ainsi favoriser le respect des lois fiscales et de leur esprit et ce pour permettre à l'entreprise d'exister dans la société (Lanis et Richardson, 2011). Ces mécanismes doivent assurer la réduction du risque fiscal pour préserver l'intérêt de tous les partenaires, y compris celui de l'administration fiscale.

Plus précisément, Erle (2009) signale que, dans le cadre de la gestion du risque fiscal, le conseil d'administration doit établir un code de conduite qui contient les normes de comportement éthique de l'entreprise avec ceux à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise. Ce code de conduite, appelé aussi, philosophie fiscale, donne la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt. Cette position peut être identifiée en donnant une réponse à la question suivante concernant l'impôt : s'agit-il d'un facteur de coût qui doit nécessairement être réduit ou s'agit-il d'une obligation sociale et d'un devoir à l'égard de la communauté ? D'autres décisions sont prises par le conseil d'administration sur le niveau de risque acceptable ainsi que sur la gestion fiscale risquée.

Dans ce cadre, Rossignol et Chadefeaux (2001) signalent aussi que la gestion fiscale fait partie du comportement éthique de l'entreprise dans la mesure où cette dernière peut payer le moins d'impôt possible tout en respectant la législation et en ne s'exposant à aucun risque. Ce comportement fiscal devient contraire à l'éthique lorsque l'entreprise essaye de fuir ses obligations fiscales en recourant à la fraude. Néanmoins, les auteurs montrent qu'il est difficile, dans certains cas, de déterminer la norme par rapport à laquelle sera évalué le comportement fiscal de l'entreprise et qu'il n'existe pas autour de l'entreprise de partenaire susceptible d'évaluer ou de porter un regard indépendant et objectif sur ce comportement.

Par ailleurs, les partenaires de l'entreprise n'ont pas toujours les mêmes intérêts au regard de l'impôt. Les entreprises doivent ainsi trouver l'équilibre entre les demandes de réduction de leurs coûts fiscaux (pour devenir plus compétitives) et celles de contribution à la couverture des dépenses publiques. L'intérêt de l'administration fiscale doit être ainsi pris en considération, un intérêt qui se trouve potentiellement en contradiction avec celui des actionnaires de l'entreprise (Erle, 2009).

Erle (2009) ajoute aussi que l'impôt est en mesure de causer un problème de réputation de plus en plus aigu à cause de la grande conscience de ses dimensions éthiques. Il ajoute que le désir d'appliquer le concept de responsabilité sociale pour les entreprises gagne de plus en plus l'importance. Dans le cadre de cette responsabilité sociale, l'entreprise « s'autocensurerait en fait dans ses pratiques en limitant sa propre créativité fiscale, par la définition d'une deuxième frontière, celle précisément de l' «acceptable », en plus de celle du légal, dans le cadre de ce que l'on pourrait appeler une « co-gestion » de l'optimisation fiscale. Cette « co-gestion » s'appuierait, elle-même, sur un véritable code de bonne conduite entre administrations fiscales et entreprises à partir d'un comportement disciplinaire d'auto-limitation. Le respect de ce code aurait comme contrepartie la promesse que les choses se passent au mieux en cas de contrôle (OCDE, 2006) » (Rossignol, 2010, p.162). En France, « pour rassurer les chefs d'entreprise, le législateur a cherché à encourager le dialogue entre les contribuables et l'administration fiscale : multiplication des 'rescrits fiscaux' ou institution de contrôles fiscaux sur demande du contribuable : contrôle des comptes ou contrôle des successions ou donations » (De Bissy et Dedeurwaerder, 2012, p. 31).

Par ailleurs, selon Bidaud (2010, p. 128), « il importe de créer une culture fiscale dans l'entreprise, ce qui conduit à changer les comportements, et à faire en sorte que la maîtrise des risques soit une préoccupation de tous les secteurs de l'entreprise ».

4.2. Gestion du risque fiscal et culture fiscale de l'entreprise

D'une façon générale, pour que la gestion des risques soit efficace, elle doit se traduire dans les attitudes, la culture et le comportement des agents (Yaïch, 2004b). Donc, une culture de risque doit être développée au sein des entreprises. Cette dernière est définie par Tuvée (2002, p. 165) comme suit : « une entreprise a une culture de risque quand ses collaborateurs prennent des risques ou plus globalement reconnaissent et managent le risque dans toute décision et en toute circonstance sans avoir besoin d'y être directement incités ».

Dans une définition donnée par le COSO (2005, p. 40), la culture en matière de management des risques consiste en « un ensemble de croyances et d'attitudes partagées caractéristiques de la façon dont l'entité appréhende les risques dans toutes ses activités, depuis l'élaboration d'une stratégie jusqu'à sa mise en œuvre au quotidien ».

Tuvée (2002, p. 169) ajoute que « la culture du risque devrait être structurée par un ensemble de pratiques et de méthodes et être entretenue par l'expérience et le retour d'expérience» et que « dans le cas particulier du risque, la culture pourra développer à la fois la vigilance et la volonté, en reconnaissant le risque, ou la dimension risque, dans toute opportunité ou menace et, plus généralement, dans toute prise de décision. Elle pourra être considérée comme une compétence permettant de mieux le maîtriser en tempérant cette volonté de maîtrise par une reconnaissance de son irréductibilité totale » (Tuvée, 2002, p. 169).

Donc, pour avoir une culture du risque au sein de l'entreprise, il faut développer des croyances, des habitudes et des pratiques d'identification, de mesure et de gestion des risques et ce dans toutes les décisions de l'entreprise prises ou qui pourront l'être dans le futur. En effet, il faut reconnaître et accepter l'existence des risques pour chaque décision prise ou qui sera prise et qui peuvent être de natures et de niveaux divers. Il faut aussi disposer des connaissances et des compétences en la matière pour pouvoir mener à bien la stratégie de gestion des risques.

Dans le même ordre d'idées, Darsa (2009, p. 269) suggère que la démarche de gestion des risques doit aussi bien être préventive que curative et que pour qu'il y ait une telle démarche, tous les acteurs opérationnels de l'entreprise doivent être sensibilisés des enjeux de la gestion des risque de telle façon que chaque acteur sentira qu'il est concerné par cette démarche. Il ajoute que « l'enjeu de la détection du risque en entreprise est fondamentalement culturel. Tout salarié, tout acteur d'entreprise doit se sentir en responsabilité vis-à-vis de sa direction s'il ou elle découvre une fragilité ou un risque qu'il conviendrait de couvrir. Il s'agit avant tout d'un état d'esprit à insuffler et favoriser dans l'entreprise, afin que tous participent activement à l'identification préventive des risques de l'entreprise, ainsi qu'à leur traitement correctif ou curatif ».

Dans ce cadre, Hassid (2008, p. 64) souligne que la culture de prévention des risques ne peut être mise en place dans l'entreprise sans une transmission de l'information et une communication interpersonnelle. Selon le même auteur, « la diffusion de journaux, de fiches de signalement ou la création d'un serveur intranet peuvent être des outils intéressants pour faciliter cette transmission de l'information et en bout de course cimenter

la cohésion du groupe et donc réduire le nombre de risques ». Il est indispensable aussi de signaler qu'une collaboration efficace entre les unités, fonctions et départements de l'entreprise doit être faite et ce pour aboutir à une culture homogène de l'entreprise en matière de gestion des risques (COSO, 2005).

Par ailleurs, la culture du risque implique que l'entreprise doit maintenir sa vigilance et que la démarche de gestion des risques doit être une démarche dynamique. Yaïch (2004b) ajoute qu'« une gestion efficace des risques impose que l'on tienne continuellement compte des incertitudes, de l'interaction et des déterminismes comportementaux pour adapter les mesures à une situation en mutation permanente et surtout tirer les bonnes leçons et apprendre positivement de l'expérience vécue ».

Selon Darsa (2009, p. 315), « la culture de la gestion du risque doit donc intégrer une capacité consciente de ses acteurs à accepter de prendre des risques et saisir les opportunités qui se présenteront, sans adopter par défaut une vision restrictive du risque et de ses impacts potentiels ».

Ainsi, la gestion du risque fiscal ne peut aboutir sans l'instauration d'une culture de risque au sein de l'entreprise. Cette culture doit se traduire dans le comportement des acteurs internes à l'entreprise et doit mener à une gestion anticipative des risques fiscaux et ce pour éviter de subir des sanctions de la part de l'administration fiscale suite à la détection de ces mêmes risques.

La problématique du risque fiscal trouve ainsi son fondement théorique dans la théorie partenariale de la gouvernance en mettant l'accent sur le rôle de la gestion de ce type de risque dans la préservation des intérêts des actionnaires mais aussi de toutes les parties prenantes l'entreprise, y compris l'administration fiscale. Dans le cadre de cette approche partenariale, les notions de responsabilité sociale de l'entreprise et de culture fiscale ont été analysées. Ces deux notions soulèvent la notion d'éthique fiscale de l'entreprise qui doit se traduire dans le comportement des acteurs internes de l'entreprise.

Plusieurs acteurs internes et externes à l'entreprise sont impliqués dans la gestion du risque fiscal. Plus spécifiquement, certains mécanismes de gouvernance sont mobilisés afin de réduire ce risque.

Section 3 : Acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal

La gestion du risque fiscal invite à définir les acteurs qui peuvent y être impliqués, en l'occurrence, ceux qui sont concernés par la matière fiscale et le risque qu'elle génère le cas échéant.

Selon l'Afnor[32], la partie prenante est « toute personne, groupe ou organisme susceptible d'affecter, d'être affecté et de se sentir affecté par un risque »[33]. Cette notion englobe le décideur ainsi que toute personne intéressée.[34]

Les acteurs sont répartis en deux types. Ceux qui sont internes à l'entreprise et qui englobent les organes de décision (fonction fiscale) et de contrôle (conseil d'administration et audit interne) et ceux externes dont le rôle est le conseil (conseil externe) ou le contrôle externe (l'administration fiscale, le commissaire aux comptes, le juge et le législateur).

1. Rôle des acteurs internes dans la gestion du risque fiscal

Les acteurs internes directement impliqués dans la gestion du risque fiscal englobent le conseil d'administration, la fonction fiscale et l'audit interne.

1.1. Conseil d'administration

Le conseil d'administration joue théoriquement un rôle important dans la gestion des risques fiscaux. Ce rôle a été soulevé par les chercheurs, les cabinets comptables internationaux et les organismes réglementaires. Des recherches récentes ont essayé de confirmer empiriquement ce rôle.

1.1.1. Rôle du conseil d'administration dans la gestion du risque fiscal

Plusieurs chercheurs soulignent l'importance du rôle joué par le conseil d'administration dans la gestion des risques fiscaux et dans la préservation des intérêts des actionnaires. Ce mécanisme de contrôle doit décider du niveau de risque fiscal compatible avec le niveau de risque global de l'entreprise, et ce pour satisfaire les attentes des actionnaires (Neubig et Sangha, 2004).

Composante du risque fiscal, Desai et Dharmapala (2008) soulignent que la planification fiscale risquée demande de la complexité et de l'obscurcissement pour éviter

[32] C'est un opérateur national et international au service de la performance et du développement durable des entreprises et de la société civile.

[33] Cité par Verdun (2006).

[34] La personne intéressée est toute « personne ou groupe de personnes ayant un intérêt dans le fonctionnement ou le succès de l'organisme » (ISO 9000 :2000). Définition citée par Verdun (2006).

sa détection. Ces caractéristiques sont de nature à favoriser l'opportunisme managérial. En effet, la conduite de cette planification dans le but de réduire les obligations légales peut permettre au dirigeant de s'engager dans d'autres activités qui peuvent être nuisibles aux actionnaires. Ainsi, la planification fiscale ne doit pas représenter un simple transfert de ressources de l'Etat aux actionnaires mais aussi les dirigeants peuvent s'approprier une partie des bénéfices de cette planification. Pour répondre à ce problème de gouvernance, un responsable de l'entreprise doit décider du profil de risque en matière fiscale. Etant donné que les directeurs fiscaux peuvent être moins averses au risque que la haute direction ou les actionnaires, les décisions de base relatives à la politique fiscale doivent être transférées au conseil d'administration (Schön, 2008). Et c'est ce transfert de responsabilités sur lequel les représentants des autorités fiscales comptent quand elles essayent de restreindre la planification fiscale agressive au niveau des entreprises. Une fois que le « *top management* » a opté pour un profil de risque fiscal de l'entreprise, le conseil d'administration doit établir un système de gestion du risque fiscal qui le maintient informé d'une manière continue.

Plusieurs chercheurs notent dans ce cadre que la gestion du risque fiscal constitue une partie intégrante du système de gouvernance des entreprises et conditionne son efficacité (Wunder, 2009 ; Naban et Sarvana Kumar, 2009 ; Erle, 2008). Dans ce sens, les PDG et les conseils d'administration considèrent de plus en plus la gestion du risque fiscal comme une partie de leur système de gouvernance global (OCDE, 2009). Selon Owens (2008), « la série récente des scandales financiers, le succès d'un nombre d'administrations fiscales à contester les régimes fiscaux agressifs et le changement général dans les attitudes à l'égard de la planification fiscale ont crée une grande conscience dans le conseil d'administration de l'importance des questions fiscales ». Ainsi, dans une enquête réalisée par le cabinet KPMG en 2006, 72% des entreprises interrogées considèrent l'impôt et ses risques comme relevant de la responsabilité du conseil d'administration. Ce dernier doit procéder à l'évaluation des risques financiers et de réputation associés à une stratégie fiscale particulière (Owens, 2008).

Erle (2008, p. 215) signale que « le conseil d'administration est responsable de la direction stratégique de l'entreprise, de l'environnement de contrôle et de l'implantation d'un système de contrôle interne ainsi que de la communication avec les partenaires ». Dans le cadre de sa responsabilité de direction stratégique, le conseil d'administration détermine la philosophie fiscale du groupe, procède à sa documentation et la communique partout dans l'entreprise (Erle, 2008 ; Elgood et *al.*, 2004). Cette philosophie doit s'aligner

sur la stratégie de gestion globale de l'entreprise. Le conseil doit assurer ainsi la création d'un environnement interne à l'entreprise qui traite de toutes les questions fiscales convenablement et conformément à la stratégie fiscale. Le conseil d'administration doit s'assurer de l'existence de contrôles appropriés des risques fiscaux et de la fonction fiscale…Il est aussi tenu d'établir un système de communication qui informe d'une manière adéquate les partenaires et rassure les autorités fiscales. Le rapport annuel de l'entreprise constitue l'un des vecteurs par lequel le conseil d'administration fait état de la stratégie fiscale de l'entreprise, présente le processus de contrôle interne des risques fiscaux et mentionne la structure et la formation du département fiscal. Le conseil doit envoyer un message aux divers partenaires que l'entreprise s'engage à se conformer aux obligations fiscales mais aussi un autre message aux investisseurs que l'entreprise procède aux choix fiscaux les plus efficients. Ainsi, le conseil d'administration doit veiller à une communication externe adéquate adressant les exigences de normes internationales et les besoins en information des parties prenantes externes (Erle, 2008).

Rossignol (2010) ajoute, dans ce cadre, que les membres du conseil d'administration sont de plus en plus sensibles au risque de réputation lorsque la stratégie de gestion des risques fiscaux manque de transparence. De plus, les décisions sur le risque fiscal qui peuvent affecter toute l'entreprise ou une grande partie de celle-ci doivent être prises par le conseil d'administration (Erle, 2008). Elgood et *al.* (2004) ajoutent que le conseil d'administrations doit se concentrer sur deux risques clés qui sont le risque de portefeuille et le risque de réputation. Il doit comprendre le profil du risque de l'entreprise et s'assurer que le risque de portefeuille respecte ce profil. Aussi, il est important pour le conseil d'administration de comprendre l'impact de certaines positions fiscales sur la réputation de l'entreprise. Ces mêmes auteurs ajoutent que la mise en place d'une politique du risque fiscal documentée et approuvée par le conseil est capitale pour un bon gouvernement d'entreprise. Timonen (2008) rappelle qu'il y a divers types de risques associés à la planification fiscale agressive (risque de litige, de réputation, financier, de sanctions …) et chaque conseil doit procéder à l'équilibre avantages-coûts lors de l'adoption de décisions fiscales stratégiques. Selon Erle (2008), l'objectif pour le conseil d'administration est de mettre en place un processus de gestion du risque fiscal qui fait le juste équilibre entre le risque et l'opportunité.[35]

[35] Selon Erle (2008), les processus de l'entreprise ont besoin d'assurer que les impôts ne sont pas surpayés mais que les obligations légales sont accomplies.

Par ailleurs, une tendance émergente observée pour un certain nombre d'administrations fiscales dans le monde consiste à initier des dialogues avec les conseils d'administration des entreprises pour les sensibiliser sur la nécessité de s'assurer de l'existence d'une bonne approche de gouvernance pour la gestion des risques fiscaux (OCDE, 2009). En Australie par exemple, l'autorité fiscale a écrit aux conseils d'administration des sociétés anonymes ce qui suit : « il est important que le conseil identifie les risques fiscaux associés aux opérations de l'organisation, détermine les risques acceptables et ceux qui ne le sont pas et mette en place un processus pour la gestion de ces risques » (Elgood et *al.*, 2004, p. 12). Plus précisément, et dans certains pays, le comité d'audit joue un rôle important dans le contrôle de la fonction fiscale. D'après une étude de l'OCDE (2008, p. 17), intitulée « étude du rôle des intermédiaires fiscaux », la responsabilité du comité d'audit englobe généralement « le choix du conseiller fiscal, le choix des activités fiscales à sous-traiter et, élément fondamental, l'élaboration et le contrôle d'une stratégie globale appropriée de gestion du risque fiscal ». Le comité d'audit est ainsi responsable de la mise en place et de l'évaluation du système de gestion du risque fiscal.

En outre, plusieurs études ont examiné le rôle du conseil d'administration dans la réduction de la fraude au niveau des états financiers. Dans une perspective d'agence, Beasly (1996) teste l'hypothèse selon laquelle l'inclusion d'un grand pourcentage d'administrateurs externes au conseil d'administration et la présence de certaines caractéristiques pour ces administrateurs réduisent significativement la probabilité de fraude dans les états financiers. En utilisant une régression logistique sur 75 entreprises américaines qui ont fraudé et 75 autres entreprises qui n'ont pas fraudé, Beasly (1996) trouve que l'introduction de plus d'administrateurs externes augmente l'efficacité du conseil d'administration dans le contrôle managérial et aide ainsi à prévenir contre la fraude des états financiers. L'auteur trouve aussi que si la propriété des administrateurs externes, leur ancienneté au conseil et le nombre de postes qu'ils détiennent dans d'autres entreprises augmentent, la probabilité de fraude dans les états financiers diminue. La fréquence des réunions du comité d'audit réduit aussi cette probabilité de fraude.

Dans la même perspective d'agence, Uzun et *al.* (2004) examinent la relation entre certains attributs du conseil d'administration (la composition, la taille, la dualité, la structure des comités et la fréquence des réunions du conseil d'administration et des comités) et la fraude dans les états financiers d'entreprises américaines pour la période 1978-2001. Les auteurs mettent en évidence l'existence d'une relation négative entre le pourcentage d'administrateurs externes et indépendants au conseil et aux comités d'audit et

de rémunération et la fraude. Ainsi ce pourcentage tend à être plus faible au niveau des entreprises frauduleuses.

Dans une perspective de responsabilité sociale de l'entreprise, Ibrahim et *al.* (2003) testent l'hypothèse selon laquelle les administrateurs externes plaident en faveur d'une plus grande réactivité des entreprises aux besoins de la société en jouant un rôle plus actif dans la supervision des décisions managériales. Sur la base d'une enquête par questionnaire faite auprès de 307 membres du conseil d'administration d'entreprises américaines du secteur de services (198 administrateurs externes et 109 administrateurs internes), les résultats montrent que les administrateurs externes présentent une plus grande préoccupation à la composante discrétionnaire de la responsabilité de l'entreprise et une plus faible orientation vers la performance économique.

Ces études faites, sous l'angle de la théorie de l'agence ou de la responsabilité sociale des entreprises, soulèvent l'importance du rôle joué par le conseil d'administration dans le contrôle des actions managériales pour le bénéfice des actionnaires et, plus généralement, de la société.

Les chercheurs, la profession comptable et les autorités réglementaires reconnaissent ainsi le rôle important que peut jouer le conseil d'administration dans la gestion du risque fiscal et dans la réduction de ce risque. Des recherches académiques récentes ont examiné empiriquement ce rôle.

1.1.2. Travaux empiriques sur le rôle du conseil d'administration dans la réduction du risque fiscal des entreprises

Notons tout d'abord que peu d'études empiriques ont examiné le rôle du conseil d'administration dans la réduction du risque fiscal des entreprises. Ces quelques travaux portent en particulier sur la planification fiscale risquée (Deslandes et Landry, 2009 ; Lanis et Richardson, 2011 ; Richardson et *al.* 2012 ; Armstrong et *al.* 2012).

Dans une étude menée sur un échantillon de 70 sociétés canadiennes cotées à la bourse de Toronto pour la période 2000-2005 (pré et post SOX), Deslandes et Landry (2009) examinent si les risques de perte de réputation (mesurés par les coûts politiques résultant de la conduite d'un comportement agressif) et les caractéristiques du conseil d'administration (indépendance, absence de dualité, comité de vérification indépendant, présence d'un membre ayant une expertise comptable au sein de ce comité) influencent les risques de planifications fiscales agressives. Dans le cadre de cette étude, le concept de planification fiscale agressive englobe les deux notions d'évitement fiscal et d'évasion

fiscale. L'évitement fiscal est « le résultat de mesures prises pour réduire au minimum l'impôt et qui, bien que conformes à la lettre de la loi, vont à l'encontre de l'objectif et de l'esprit de la loi. Lorsque ces arrangements sont conformes à l'esprit de la loi, on parle de planification fiscale efficace**.** L'évasion fiscale réfère plutôt au fait d'ignorer délibérément une partie précise de la loi » (p. 3, 2009). Les résultats montrent que les sociétés qui semblent ne pas mettre en place de planifications fiscales agressives sont celles qui se préoccupent de leur réputation et celles ayant au sein de leur comité de vérification un membre ayant une expertise comptable. Cependant, les résultats sont sensibles aux mesures du risque d'agressivité fiscale. Les auteurs ont utilisé comme variable indépendante une variable dichotomique qui est égale à 1 si la société présente un risque d'agressivité fiscale élevé et 0 sinon. Le risque d'agressivité fiscale est mesuré par la différence entre le taux légal et le taux d'imposition effectif (avec adoption de deux mesures du taux effectif d'imposition : le rapport entre la charge d'impôts exigibles de la firme et le bénéfice comptable avant impôts et le ratio du montant d'impôts payés par rapport au bénéfice comptable avant impôts). Pour la deuxième mesure, la relation entre l'expertise comptable des membres de comité de vérification et la planification fiscale agressive n'a pas été vérifiée.

Dans une étude plus récente menée dans le contexte australien (812 observations firmes d'entreprises australiennes cotées sur la période de 2006 à 2009), Richardson et *al.* (2012) examinent l'impact de la gestion des risques et des caractéristiques d'audit sur l'agressivité fiscale. Les résultats montrent que si le conseil d'administration établit un système de gestion des risques et de contrôle interne efficaces et si le comité d'audit interne est indépendant, l'entreprise est moins susceptible d'être agressive sur le plan fiscal. Les tests supplémentaires montrent aussi que l'interaction entre la composition du conseil (grande proportion d'administrateurs indépendants) et l'établissement par le conseil d'un système de gestion des risques et de contrôle interne efficaces réduit la probabilité d'agressivité fiscale de l'entreprise.

Par ailleurs, Armstrong et *al.* (2012) étudient l'impact de certaines caractéristiques du conseil d'administration sur la planification fiscale dans le contexte américain. D'après ces auteurs, les actionnaires font face à des bénéfices nets concaves de la planification fiscale alors que les dirigeants peuvent avoir d'autres intérêts. En d'autres termes, les actionnaires peuvent tirer des avantages nets positifs de la planification fiscale et ce jusqu'à un niveau optimal de cette planification. Au-delà de ce niveau, les rendements marginaux de la planification fiscale diminuent en raison des coûts liés à la structuration d'opérations

fiscales complexes et à des coûts politiques ou de réputation. Armstrong et *al.* (2012) supposent ainsi que les conseils d'administration plus indépendants et avec plus d'expertise financière diminuent la planification fiscale lorsqu'elle se trouve à un niveau supérieur. En utilisant une régression quantile afin de suivre la distribution de la planification fiscale, les auteurs mettent en évidence l'existence d'un lien positif entre les variables du conseil d'administration et la planification fiscale au niveau inférieur de la distribution de cette planification, alors que le lien devient négatif au niveau supérieur.

Tout en se reposant sur la théorie de la responsabilité sociale de l'entreprise, Lanis et Richardson (2011) examinent l'effet de la composition du conseil d'administration sur l'agressivité fiscale et ce pour 32 sociétés australiennes cotées dont 16 ont été accusées par l'administration fiscale australienne d'avoir mis en œuvre des activités fiscales agressives durant la période 2001-2006. Les résultats trouvés sur la base d'une régression logistique montrent que l'inclusion d'un grand pourcentage d'administrateurs externes au conseil d'administration réduit la probabilité d'agressivité fiscale. Ce résultat est robuste quelle que soit la mesure adoptée pour l'administrateur externe (administrateurs non employés, administrateurs affiliés et indépendants). Lanis et Richardson (2011) ont testé l'impact d'autres caractéristiques du conseil d'administration sur la probabilité d'agressivité fiscale. Ces caractéristiques sont : la propriété des administrateurs externes, la durée moyenne de siège des administrateurs externes au conseil, le nombre moyen de postes détenus par les administrateurs externes dans le conseil d'administration d'autres entreprises et la taille du conseil d'administration. Les résultats trouvés montrent qu'avec le pourcentage d'administrateurs externes, seule la variable relative au nombre moyen de postes détenus par les administrateurs externes dans d'autres sociétés présente un coefficient négatif et significatif. Ainsi, lorsque le nombre de ces postes augmente, la planification agressive diminue.

Vu la taille réduite de l'échantillon, et pour pouvoir généraliser les résultats trouvés, Lanis et Richardson (2011) ont reproduit la même étude sur un échantillon de 401 sociétés australiennes cotées en retenant comme mesure de l'agressivité fiscale le taux d'imposition effectif (charge fiscale/ bénéfice comptable et charge fiscale/ cash-flow opérationnel). Les résultats trouvés sont similaires à ceux identifiés par la régression logistique et pour les deux mesures du taux d'imposition effectif. Toutefois, la variable relative aux postes détenus par les administrateurs externes dans d'autres sociétés devient non significative.

Il ressort ainsi de cette revue de la littérature que les études qui examinent l'impact des caractéristiques du conseil d'administration sur la planification fiscale risquée sont toutes

menées dans le contexte anglo-saxon. Ces études testent l'effet de diverses caractéristiques du conseil d'administration sur la planification fiscale mais les résultats trouvés sont peu concluants. En effet, seules les variables du pourcentage d'administrateurs indépendants et de l'expertise financière semblent réduire cette planification risquée. Aussi, les résultats trouvés doivent être interprétés avec précaution étant donné la variété des mesures de planification fiscale utilisées dans ces études.

L'examen du rôle du conseil d'administration dans la réduction du risque fiscal dépend de ses caractéristiques. A cet effet, les hypothèses à tester dans le contexte tunisien sont développées pour certaines d'entre elles.

1.1.3. Développement des hypothèses

Trois caractéristiques du conseil d'administration sont retenues : le pourcentage d'administrateurs indépendants, la séparation des postes de directeur général (ci-après DG) et de président de conseil d'administration (ci-après PCA) et l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit.

1.1.3.1. Indépendance du conseil d'administration

Le conseil d'administration est composé de membres internes et externes. Les administrateurs externes assurent, selon la théorie de l'agence, un contrôle efficace des dirigeants. Ils réunissent deux caractéristiques importantes pour garantir l'efficacité de cette fonction de contrôle qui sont la compétence et l'indépendance (Charreaux et Pitol Belin, 1992). Ces administrateurs possèdent à la fois une grande expertise pour l'évaluation des projets entrepris par le dirigeant et une indépendance à son égard qui garantit l'objectivité et l'impartialité de cette évaluation.

Quant aux administrateurs internes, leur position hiérarchique par rapport au dirigeant favorise une grande dépendance à son égard et une incapacité à s'opposer à ses décisions pour sauvegarder leur poste dans l'entreprise. Leur manque d'indépendance nuit donc largement à l'efficacité de leur contrôle (Alexandre et Paquerot, 2000 ; Hermalin et Weisbach, 2003).

Plusieurs études mettent en évidence le rôle des administrateurs externes dans la réduction de la fraude dans les états financiers (Beasly, 1996 ; Uzun et al, 2004). Aussi, et selon la perspective de responsabilité sociale de l'entreprise, Ibrahim et *al.* (2003) trouvent que les administrateurs externes jouent un rôle important dans le contrôle managérial et se préoccupent davantage de la partie discrétionnaire de la responsabilité de l'entreprise.

Les études récentes menées dans le contexte anglo-saxon ont validé l'hypothèse selon laquelle la présence d'un pourcentage élevé d'administrateurs indépendants au conseil aide à réduire la planification fiscale risquée (Lanis et Richardson, 2011 ; Richardson et *al.* 2012 ; Armstrong et *al.* 2012).

En Tunisie, plusieurs études menées sur les sociétés tunisiennes cotées et sur des périodes différentes mettent en évidence l'existence d'un effet positif du pour centage d'administrateurs externes sur la performance des entreprises (Omri et Mehri, 2003 ; Louizi, 2006 ; Ben Taleb Sfar et Léger-Jarniou, 2012…) et montrent bien l'efficacité du rôle joué par les administrateurs externes dans le contrôle des actions managériales. Ces résultats permettent de plaider en faveur du rôle important que peuvent jouer les administrateurs indépendants dans la réduction du risque fiscal dans le contexte tunisien.

Notre première hypothèse est par conséquent la suivante :

Hypothèse 1 : La probabilité de présence du risque fiscal des entreprises diminue avec l'indépendance du conseil d'administration.

1.1.3.2. Séparation des fonctions du directeur général et de président de conseil d'administration

Selon la théorie de l'agence, la séparation entre les deux postes de DG et de PCA constitue un gage de l'indépendance du conseil d'administration et de l'efficacité de sa fonction de contrôle (Baliga et *al.*, 1996 ; Ndonzuau, 2000). En effet, la dualité signale, selon Fama et Jensen (1983), l'absence de séparation des fonctions de décision et de contrôle et constitue une menace à la survie et à la compétitivité de l'entreprise.

Le cumul de ces deux postes donne au dirigeant une autorité formelle indivise et augmente son pouvoir au sein de l'entreprise. En effet, le dirigeant est la personne qui a le plus de pouvoir de par sa position hiérarchique à la tête de l'entreprise. Sa nomination en tant que PCA permet de renforcer ce pouvoir (Harrison et *al.*, 1988 ; Weistphal et Zajac, 1995). De surcroît, lorsque le dirigeant cumule les deux responsabilités, sa domination augmente car il est plus en mesure de suivre ses propres intérêts plutôt que ceux des actionnaires et d'agir pour protéger son emploi et augmenter sa richesse personnelle (Mallette et Fowler, 1992).

Le cumul des deux postes de DG et de PCA permet aussi au dirigeant d'exercer plus de pouvoir sur les décisions et pratiques du conseil (Booth et *al.*, 2002) et de mieux contrôler l'agenda et le contenu des réunions du conseil d'administration (Arthur, 2001 ; Finkelstein

et D'Aveni, 1994). Elle lui permet également de manipuler l'information en sa possession pour défendre les projets qu'il a initiés et qui sont contraires aux intérêts des actionnaires (Godard et Schatt, 2005).

Le cumul des postes de DG et de PCA peut ainsi favoriser l'enracinement du dirigeant et remettre en question le rôle disciplinaire du conseil d'administration (Finkelstein et D'Aveni, 1994 ; Mallette et Fowler, 1992). Dans ce cadre, Finkelstein et D'Aveni (1994, p. 1079) notent que « la dualité favorise l'enracinement du dirigeant en réduisant l'efficacité de contrôle exercé par le conseil d'administration ».

De ce fait, la séparation des postes de directeur général et de président du conseil d'administration permet de favoriser un meilleur contrôle des actions managériales, dont celles de nature fiscale.

En Tunisie, plusieurs études examinent l'impact de la dualité sur la performance des sociétés cotées mais les résultats trouvés sont peu concluents (Turki et Ben Sedrine, 2012 ; Mhamid et *al.* 2011 ; Louizi, 2006 ; Bouaziz et Triki, 2012…)

Sur le plan fiscal, quelques études ont examiné l'impact de la dualité sur la planification fiscale agressive (Deslandes et Landry, 2009 ; Rego et wilson, 2012). Toutefois, aucun résultat significatif n'a été identifié.

La dualité favorise l'enracinement du dirigeant et lui permet de favoriser ses propres intérêts au détriment de tous les partenaires. Il s'agit ainsi d'un signe d'un faible système de gouvernance, comme le mentionne Rego et Wilson (2012). Pour cela, la séparation des fonctions de directeur général et de président de conseil d'administration peut permettre de réduire le risque fiscal des entreprises.

Notre deuxième hypothèse est ainsi la suivante :

Hypothèse 2 : la probabilité de présence du risque fiscal diminue avec la séparation des fonctions de PCA et de DG.

1.1.3.3. Expertise comptable ou fiscale du comité d'audit

Le comité d'audit est chargé de superviser le système de contrôle interne. Ce comité doit, selon Maders et Masselin (2009), examiner la qualité du système de contrôle interne ainsi que son efficacité dans la gestion des risques de l'entreprise. Selon IFA et IFACI (2009, p. 31), le comité d'audit « s'assure que les risques majeurs sont sous contrôle et ont fait l'objet d'un traitement adéquat de la part de la direction, que les risques majeurs sont

surveillés par une personne compétente et qu'il existe un lien entre les risques et les programmes de travail de l'audit interne ».

Pour pouvoir exercer son rôle de supervision du système de contrôle interne, le comité d'audit doit se doter de membres ayant une expertise financière (Abott et al, 2004 ; Bédard et *al.* 2004). Dans ce cadre, des études mettent en évidence l'efficacité de l'expertise financière des membres du comité d'audit dans la réduction de la gestion des résultats agressive (Bédard et *al.* 2004 ; Carcello et *al.* 2008) des irrégularités comptables (Abott et *al.* 2004 ; Agrawal et Chadha, 2005) et des défaillances du système de contrôle interne liées au reporting financier (Zhang et *al.* 2007). Plus récemment, Krishnan et Visvanathan (2008) et Dhaliwal et *al.* (2010) considèrent et mettent en évidence que les comités d'audit composés de membres ayant une expertise comptable sont plus capables d'exercer le contrôle et d'assurer ainsi une meilleure qualité des états financiers divulgués (en termes de conservatisme et de qualité des *accruals*).

Sur le plan fiscal, le comité d'audit est responsable de l'élaboration et du contrôle de la stratégie globale de gestion du risque fiscal (OCDE, 2008). Dans ce cadre, Deslandes et Landry (2009) examinent l'impact de la présence d'un membre ayant une expertise comptable au sein du comité d'audit sur le risque de planification fiscale agressive. Les résultats mettent en évidence l'existence d'un impact négatif et soulèvent ainsi le rôle important de l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit dans la réduction de cette planification. De même, Armstrong et *al.* (2012) trouvent que l'expertise financière du conseil d'administration a un impact négatif sur la planification fiscale lorsqu'elle se trouve à des niveaux élevés.

En Tunisie, les comités d'audit ont été rendus obligatoires pour les entreprises financières par la loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001 relative aux établissements de crédit dans son article 34. Selon cet article, « les établissements de crédit doivent créer un comité permanent d'audit interne. Le comité permanent d'audit interne est chargé notamment :

- de veiller à ce que les mécanismes appropriés de contrôle interne soient mis en place par l'établissement,
- de réviser et de donner son avis sur le rapport annuel y compris les états financiers de l'établissement avant sa transmission au conseil d'administration ou au conseil de surveillance pour approbation,
- de revoir tout relevé de l'établissement avant sa soumission aux autorités de supervision,

- d'examiner tous placements ou opérations susceptibles de nuire à la situation financière de l'établissement et portés à sa connaissance par les commissaires aux comptes ou les auditeurs externes » (p. 7).

Toutefois, l'instauration de ce comité est devenue obligatoire pour toutes les sociétés cotées et faisant appel public à l'épargne lors de la promulgation de la loi de renforcement de la sécurité des relations financières en 2005 (loi 2005-96 du 18 octobre 2005). Selon l'article 12 de cette loi, « le comité permanant d'audit veille au respect par la société de la mise en place de systèmes de contrôle interne performant de nature à promouvoir l'efficience, l'efficacité, la protection des actifs de la société, la fiabilité de l'information financière et le respect des dispositions légales et réglementaires. Le comité assure le suivi des travaux des organes de contrôle de la société, propose la nomination du ou des commissaires aux comptes et agrée la désignation des auditeurs internes ». Le comité d'audit examine ainsi l'efficacité du système de contrôle interne dans la gestion de tous les risques, y compris les risques fiscaux.

Selon la même loi, le comité doit être composé au moins de 3 membres désignés par le conseil d'administration. Ce comité ne doit comporter ni le PDG, ni le directeur général, ni le directeur général adjoint.

La réglementation tunisienne n'exige pas la présence de membres ayant une expertise comptable ou fiscale dans le comité d'audit. La présence d'un tel membre peut favoriser une meilleure gestion du risque fiscal et permettre éventuellement de réduire l'étendue de ce risque. Dans ce sens, et dans une étude récente menée dans le contexte tunisien et sur les sociétés cotées (26 sociétés cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis pour la période 2007-2010), Bouaziz et Triki (2012) trouvent que la proportion des membres du comité d'audit ayant une expertise financière et comptable est associée positivement à la performance financière de ces sociétés.

L'hypothèse relative à l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit est ainsi la suivante :

Hypothèse 3: la probabilité de présence du risque fiscal est liée négativement à l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit

1.2. Fonction fiscale

Pour faire face aux exigences de l'environnement des entreprises, aussi bien réglementaire, que d'affaire, la fonction fiscale a subi beaucoup de changements au cours de ces dernières décennies. Ces changements touchent les objectifs même de la fonction

fiscale, son internalisation ou son externalisation, son rôle, son organisation, le profil de son personnel…

1.2.1. Objectifs et rôles de la fonction fiscale

Selon Bidaud (2010, p. 132), « l'organisation fiscale n'est performante que si elle repose sur un consensus entre les acteurs et les clients de la fonction fiscale. Ce consensus doit porter sur les objectifs de la fonction, les procédures à mettre en place et les mesures de performance ». Les acteurs sont les fiscalistes, la direction comptable en tant que fournisseurs d'information et la fonction fiscale cachée (directions comptables dans les filiales, direction de développement…) qui s'occupe par délégation des questions fiscales. Quant aux clients de la fonction fiscale, ils englobent la direction générale, la direction financière centrale et les directions financières des filiales…

La fixation des objectifs de la fonction fiscale constitue, selon le même auteur, la première étape de mise en place d'une fonction fiscale performante. Ces objectifs doivent être dérivés de l'environnement interne et externe des entreprises, en particulier de l'environnement réglementaire. Bien que les objectifs de la fonction fiscale diffèrent dans leurs détails entre les entreprises, Elgood et *al.* (2008) et Bidaud (2010) soulignent que l'efficacité de la fonction fiscale est basée fondamentalement sur sa capacité à réaliser les objectifs suivants. Il s'agit de :

- créer, protéger et optimiser la valeur de l'entreprise (optimiser le taux effectif d'imposition) ;
- assurer la conformité aux règles fiscales et aux exigences de publication ;
- gérer la panoplie de risques fiscaux résultant de l'activité.

De ces objectifs découle le rôle de la fonction fiscale. Or, ce dernier a vécu une évolution en réponse aux changements de l'environnement. Cette évolution peut être répartie dans le temps en trois périodes (Ernst & young, 2004) :

- Dans les années 80, le rôle de la fonction fiscale était d'assurer une meilleure conformité aux obligations fiscales et une réduction des coûts ;
- Dans les années 90, la fonction fiscale a évolué d'un centre de coûts cherchant à se conformer d'une manière efficiente à la loi fiscale vers un centre de profit cherchant à réduire le taux d'imposition effectif de l'entreprise (Cowan et English, 2007). Il s'agit, en fait, de répondre aux demandes des investisseurs de créer de la valeur pour l'entreprise à travers une planification fiscale efficace (Dmitri, 2006) ;
- Actuellement et face à l'accroissement des obligations de divulgation, de transparence et

d'amélioration des systèmes de contrôle interne, une nouvelle responsabilité vient s'ajouter aux rôles de conformité et de planification fiscales. Il s'agit de la gestion des risques fiscaux de l'entreprise. Les directeurs fiscaux ont donc une responsabilité croissante pour anticiper et gérer d'une manière efficace les risques fiscaux potentiels, lesquels s'ils restent incontrôlés, peuvent entraîner des effets négatifs sur les résultats et la réputation des entreprises ainsi que sur leur relation avec les actionnaires et salariés (Ernst &Young, 2004).

A travers la gestion des risques fiscaux, la fonction fiscale a besoin d'être intégrée dans le processus de gestion du portefeuille global des risques (Ernst &Young, 2004 ; Neubig et Sangha, 2004 ; Bidaud, 2008). Aussi, dans son rôle de gestion des risques fiscaux, elle est chargée de développer des plans d'actions et de traiter des domaines de risques (Erle, 2008). Elle identifie les niveaux acceptables de risque afin d'assurer la création de valeur pour l'entreprise (Elgood et *al.*, 2004). Plus précisément, la fonction fiscale a la responsabilité principale du risque de gestion. Elle doit s'assurer de l'adéquation et de la compétence du personnel et que les procédures et processus appropriés sont en place (Elgood et *al.*, 2004).

Dans ce cadre, une étude faite par le cabinet Ernst &Young auprès des responsables de la fiscalité de grandes entreprises situées dans 10 pays du monde confirme la grande nécessité d'avoir un système interne de gestion des risques fiscaux (l'Expert-Comptable Suisse, 2004). Ce système permettra, selon ces responsables et par ordre de priorité, de gérer la totalité de la fonction fiscale, de protéger la réputation de l'entreprise, de maintenir un système de gouvernance efficace et, en dernier lieu, de gérer le risque global de l'entreprise (Ernst &Young, 2004). Dans une enquête plus récente faite par le même cabinet auprès de 541 responsables fiscaux appartenant à 18 pays, une division claire apparaît entre les entreprises qui gèrent d'une manière proactive et celles qui prennent une approche plus réactive. D'après cette enquête, les entreprises ont augmenté le temps alloué à l'identification, la gestion et le reporting ; le pourcentage des entreprises qui passent plus de 20% du temps de travail de la fonction fiscale à ces tâches a augmenté de 16% à 25% (Ernst &Young, 2008).

La fonction fiscale peut être positionnée, en interne, dans l'organigramme des entreprises, comme elle peut faire l'objet d'une externalisation totale ou partielle.

1.2.2. Internalisation et externalisation de la fonction fiscale

L'externalisation fiscale est définie par Arlinghaus (1999, p. 30) comme étant « le fait de contracter avec une partie externe à l'entreprise pour l'exécution d'une fonction fiscale ou d'un projet spécifique ». Cette notion ne doit pas, selon l'auteur, être confondue avec l'obtention d'un conseil ou d'une revue périodique d'un conseiller légal et avec l'audit des comptes de l'entreprise.

La fonction fiscale des entreprises peut s'exercer en interne comme elle peut faire l'objet d'une externalisation. Cette décision dépend de plusieurs facteurs tant organisationnels qu'environnementaux. Ainsi, et dans le but d'examiner les facteurs associés aux décisions se rapportant à l'externalisation des activités de conformité et de planification fiscale, Dunbar et Philips (2001) mènent un questionnaire auprès d'un échantillon de 211 entreprises américaines listées par la magazine « *Fortune 500*». Les résultats de l'étude montrent que les coûts de transaction liés à la spécificité du capital humain (le manque de connaissances spécifiques à l'activité des entreprises et le manque d'efficacité de la part des professionnels fiscaux externes à développer des relations avec les directeurs des autres fonctions), la technologie spécifique de l'entreprise, les économies d'échelles, les statuts des professionnels fiscaux internes et le niveau de croissance de l'entreprise expliquent la variation dans la proportion des dépenses de planification fiscale attribuées à des fournisseurs de services externes. En revanche, seuls la taille de l'entreprise et son niveau de croissance semblent expliquer la variation dans les activités de conformité fiscale externalisées.

D'après Arlinghaus (2005), il est assez ordinaire pour une entreprise d'externaliser toute ou partie de la fonction fiscale. Pour certaines entreprises, l'externalisation constitue un moyen efficace pour réaliser les objectifs d'économie d'impôt et de conformité fiscale dans un environnement à ressources limitées. L'auteur ajoute que la conformité aux règles fiscales et la planification fiscale constituent les fonctions les plus généralement externalisées.

Chapman (2005) présente une approche plus stratégique dénommée « *Tax Cosourcing* » qui consiste pour l'entreprise à maintenir en interne les domaines de la fonction fiscale qui sont plus stratégiques et centraux pour sa mission et ses objectifs, tout en externalisant les tâches qui demandent des ressources importantes sans pouvoir ajouter de la valeur à l'entreprise. Cette approche se focalise sur l'alignement des fonctions fiscales de

l'entreprise avec ses objectifs stratégiques et aide les entreprises à optimiser ses propres ressources fiscales. Par exemple, face à la croissance des activités du fiscaliste, et en l'absence de spécialistes dans les domaines du prix de transfert, de la fiscalité internationale…, la gestion de ces domaines peut être prise en charge par des services externes à l'entreprise (Ernst & Young, 2004).

Toutefois, il est utile de signaler que, lorsque les services fiscaux se trouvent externalisés, il est nécessaire de s'assurer de l'exactitude des données fiscales fournies par l'agent externe (Arlinghaus, 2005). Arlinghaus (1999) avance, dans ce cadre, que l'externalisation d'une partie ou de la totalité de la fonction fiscale présente aussi des inconvénients. En effet, et d'après les points de vue des responsables fiscaux interrogés, les cabinets de comptabilité utilisent les projets de conformité fiscale comme un terrain d'entraînement pour les nouveaux comptables. Ils se caractérisent aussi par une rotation persistante et un manque de continuité.

Ainsi, la première étape pour organiser la structure de la fonction fiscale consiste à décider les activités attribuées à l'équipe fiscale interne des entreprises et celles qui seront traitées par des conseillers externes (Elgood et *al.*, 2008). La deuxième étape est le positionnement en interne de cette fonction.

1.2.3. Organisation en interne de la fonction fiscale

Le positionnement, en interne, de la fonction fiscale varie selon la taille des entreprises. Dans les grandes entreprises et les groupes, la fonction est représentée par un département fiscal. Dans les groupes de sociétés ou dans les grandes entreprises multinationales, la fonction fiscale interne peut être organisée selon deux modèles opposés : un modèle organisationnel vertical contre un modèle organisationnel horizontal inter fonctionnel dénommés en anglais « *the head office model* » vs « *the business unit model* » (Dmitri, 2006 ; Elgood et Debaker, 2002 ; Bidaud et Lilnarès, 2006).

Le choix du modèle organisationnel qui permettra la réalisation des objectifs dépend des circonstances et des faits particuliers de l'entreprise, de sa culture, de son organisation (centralisée ou décentralisée) ainsi que de l'environnement dans lequel la fonction fiscale va opérer (Dmitri, 2006 ; Elgood et *al.* 2008).

Dans le modèle ' *head office*', la fonction fiscale est centralisée alors que, dans le modèle '*business unit*', les filiales prennent la responsabilité de leurs propres affaires fiscales et disposent de ressources fiscales internes (Elgood et *al.* 2008). Bidaud et Lilnarès (2006) ajoutent que le modèle centralisé est adapté aux groupes dont les fonctions centrales

jouent un rôle essentiel, alors que le modèle décentralisé est adapté aux groupes pour lesquels le siège joue un rôle important de coordination des activités.

Par ailleurs, il convient de signaler qu'il n'existe pas une seule et meilleure structure pour tous les départements fiscaux (Elgood et Debaker, 2002). D'ailleurs, chacun de ces modèles présente des avantages et des inconvénients. Alors que le modèle '*Head Office*' présente l'avantage d'assurer un alignement facile avec la stratégie du groupe et de se concentrer sur la charge fiscale du groupe, il présente l'inconvénient d'être éloigné des filiales et de ne pas posséder de compétences spécifiques territoriales pour les entités étrangères (Elgood, 2008). De même, alors que le modèle décentralisé présente l'avantage d'avoir des compétences fiscales territoriales et de réduire la dépendance aux conseillers fiscaux locaux, il a l'inconvénient d'être moins concentré sur la coordination et la stratégie du groupe, de conduire à des positions inconséquentes avec des autorités fiscales différentes et de contrôler d'une manière plus difficile l'activité et les coûts fiscaux du groupe (Elgood, 2008).

Par ailleurs, dans une étude faite sur des échantillons d'entreprises françaises pour quatre années consécutives (2003, 2004, 2005 et 2006), le cabinet Ernst & Young étudie les pratiques, tendances et évolutions de la fonction fiscale. Durant toutes les années d'étude, plus de la moitié des entreprises interrogées disposent d'un département fiscal spécifique qui peut ou non être rattaché à la direction administrative et financière. La composition moyenne du département varie de 1 à 5 personnes. En l'absence de ce département, la gestion des questions fiscales est confiée, dans la majorité des cas, à la direction administrative et financière, le reste étant confié à la direction comptable des entreprises (Les nouvelles fiscales, 2003, 2004, 2007 ; Motol, 2005). Les études montrent aussi que plus la taille des entreprises augmente, plus elles ont tendance à avoir un service chargé spécifiquement des questions fiscales. Pour l'année 2006, l'échantillon d'étude est composé de 51 entreprises en majorité internationales de plus de 1000 salariés. Pour cet échantillon, le pourcentage des entreprises disposant d'un département fiscal spécifique est de 84%. Par contre, en 2005 ce taux est de 56%, l'échantillon étant alors formé de 150 entreprises de différentes tailles.

Pour les PME, cette fonction fiscale ne peut être représentée souvent que par le comptable de la société. Ce dernier doit, selon Lacroque et Alepin (2008), connaître les impôts supportés par l'entreprise et les risques qui lui sont liés. Ce comptable peut être assisté par des professionnels tels que les conseils externes qui seront capables d'identifier les risques fiscaux et d'évaluer les conséquences fiscales inhérentes. Ces professionnels

doivent faire une veille régulière de leurs connaissances en matière de réglementation fiscale.

Klassen et *al.* (2012) ont examiné si le type de préparateur des déclarations fiscales est lié à l'agressivité fiscale des entreprises et ce en utilisant des données confidentielles obtenues auprès des autorités fiscales américaines sur l'identité des personnes qui ont préparé les déclarations fiscales pour 1533 observations firme-année durant les années 2008 et 2009 (département fiscal, auditeur externe, conseil externe non auditeur). Les résultats trouvés montrent que les préparateurs internes et ceux externes non auditeurs entreprennent plus d'agressivité fiscale que les préparateurs auditeurs externes. Cette agressivité fiscale est mesurée par les bénéfices fiscaux incertains publiés par les entreprises en application de la norme FIN 48 aux Etats-Unis. Toutefois, bien que la relation identifiée est positive pour les préparateurs internes, Klassen et *al.* (2012) ont donné une autre explication théorique du lien qui pourrait exister entre le type de préparateur des déclarations fiscales et l'agressivité fiscale. Selon ces auteurs, les entreprises qui préparent des déclarations fiscales en interne pourraient recourir à des personnes qui ne sont pas compétents et qui n'auront pas la capacité d'élaborer et d'évaluer les positions fiscales agressives. Dans ce cas, ces entreprises vont recourir moins aux positions fiscales agressives par rapport à celles qui font appel à des préparateurs externes (Klassen et *al.* 2012).

Avec la présence d'un nouveau rôle attribué à la fonction fiscale des entreprises, l'existence d'un service fiscal permet d'assurer une meilleure gestion des risques fiscaux surtout si le personnel de ce service est compétent et que les connaissances fiscales sont régulièrement mises à jour. Une variable de contrôle va ainsi être introduite dans le modèle d'analyse pour capter l'existence d'un service fiscal au niveau des sociétés tunisiennes cotées. Le but est d'examiner si l'existence d'un tel service contribue à réduire la probabilité de présence du risque fiscal.

1.2.4. Profil du personnel de la fonction fiscale

La croissance des rôles que doivent assurer les responsables de la fonction fiscale, à savoir la conformité, la planification et la gestion des risques, nécessite un renforcement des compétences du personnel de cette fonction. Dans ce cadre, les départements fiscaux essaient de trouver des moyens pour développer, former et introduire de nouvelles compétences au sein de la fonction fiscale afin de mieux gérer le risque fiscal de l'entreprise (Dmitri, 2006 ; Elgood et *al.* 2004).

A l'occasion d'une étude menée par le Cabinet KPMG par entretiens réalisés auprès des directeurs fiscaux de 98 grandes entreprises américaines pour l'année 2005, 30% des répondants affirment que les responsabilités additionnelles attribuées à la fonction fiscale ont entrainé une augmentation du nombre du personnel des départements fiscaux. Aussi, plus de 60% des entreprises planifient d'accroitre le volume de la formation pour faire face aux demandes qui pèsent sur les départements fiscaux (KPMG, 2005).

Par ailleurs, une étude menée par le cabinet Ernst & Young en 2006 auprès de 474 responsables fiscaux dans 14 pays démontre que le manque de personnel qualifié pour couvrir les activités du département fiscal constitue le facteur interne le plus important qui contribue au risque fiscal. Dans la même enquête menée en 2008, 87 % des interrogés considèrent les questions du personnel comme un défi important et 77% des entreprises indiquent que le manque de personnes compétentes est un facteur qui contribue à ce risque.

C'est pourquoi, et d'après Elgood et Debaker (2002), la meilleure pratique dans les grandes entreprises consiste à développer annuellement des plans de formation formels pour chaque membre du département fiscal. Pour les entreprises de moyenne taille, le département fiscal est représenté souvent par une seule personne qui, d'après les auteurs, doit avoir des compétences de haut niveau pour mieux gérer la fonction fiscale et non seulement des compétences basiques de conformité et de comptabilité fiscale.

Ces auteurs ajoutent que, dans les grandes entreprises, une seule personne peut également être chargée de la fonction fiscale si la plupart des activités de gestion fiscale est externalisée. Dans ce cas, le responsable doit être un individu de haut niveau qui gère d'une manière efficace les relations entre les fournisseurs de services fiscaux externes et l'entreprise et assure un suivi de la stratégie fiscale décidée par cette dernière. Elgood et Debaker (2002) concluent leur analyse par les phrases suivantes : «*The key asset of a tax function is its people. Having the right people doing the right things will be crucial to the success of the tax function. Keeping them focused and motivated is hence a key part of the role of the head of tax*»[36].

Dmitri (2006) souligne que l'accroissement des rôles et responsabilités, l'accentuation des contrôles internes liés à l'impôt et la gestion du risque fiscal exigent la présence de certaines compétences que les professionnels fiscaux existants au sein des entreprises ne possèdent pas encore. En effet, depuis l'apparition de la loi *Sarbanes Oxley*, les

[36] La traduction en français est la suivante : « l'atout majeur d'une fonction fiscale est son personnel. Avoir les bonnes personnes qui font les bonnes choses est crucial pour le succès de la fonction fiscale. Les garder concentrées et motivées est donc un élément clé du rôle du directeur fiscal ».

responsables fiscaux se sont trouvés confrontés aux planificateurs stratégiques et aux opérateurs sur la même table dans les réunions du comité d'audit. Ceci est de nature à modifier le profil du directeur fiscal. Un grand accent est ainsi mis sur la capacité des leaders fiscaux à devenir des partenaires stratégiques ainsi que des gestionnaires de risque.

Aussi, d'après les études menées par le cabinet Ernst & Young dans le contexte français et pour quatre années consécutives, Stéphane Baller, associé dans ce cabinet, conclut que « les directions fiscales sont des postes dans lesquels le socle technique, s'il est indispensable, n'est plus aussi déterminant que par le passé. Les fiscalistes doivent désormais posséder des compétences managériales, être autant directeurs que fiscalistes » (Motol, 2005, p. 44). D'après Hervé Lehérissel, avocat associé du même cabinet, « le directeur fiscal est, il est vrai, plus étroitement associé aux opérations stratégiques de la direction générale que par le passé. 65% des directeurs fiscaux interrogés, contre 40% en 2004 et 31% en 2003, déclarent conseiller la direction générale lors d'importantes transactions. Très écoutés, ils ont désormais le pouvoir de remettre en cause la faisabilité d'une opération financière si celle-ci devait contrevenir au droit fiscal local » (Motol, 2005, p. 44).

1.2.5. Lien avec les acteurs internes et externes à l'entreprise

La fonction fiscale joue le rôle d'un point de contact interne et externe et doit ainsi prendre en considération ses partenaires (les autorités fiscales, le marché financier, les législateurs…). L'enquête du cabinet Ernst & Young (2006) faite auprès de 51 entreprises représentatives du tissu économique français montre que les responsables fiscaux prennent en considération les éléments de communication lors de l'élaboration de la stratégie fiscale (Guillaume, 2007). D'après Stéphane Baller, « aujourd'hui, quand un directeur fiscal propose un mécanisme d'optimisation, il ne doit plus seulement s'assurer de sa validité vis-à-vis des règles fiscales, mais également de sa légitimité vis-à-vis de la communauté financière » (p. 6).

En interne, la fonction fiscale doit également avoir une ligne de *reporting* claire vis-à-vis du conseil d'administration. Selon Erle (2008), quelles que soient la fréquence et les méthodes de *reporting*, la fonction fiscale doit le faire au moins une fois à travers un rapport annuel sur l'état des positions fiscales de l'entreprise. L'étude du cabinet Ernst & Young (2008) sur la gestion du risque fiscal montre que 87% des entreprises interrogées indiquent disposer d'une chaîne de communication bien établie avec la haute direction,

42% présentent des exposés régulièrement sur la gestion du risque fiscal aux autres unités fonctionnelles de l'entreprise.

Tout en étudiant la gestion des risques liés aux impôts indirects, Robinson et *al.* (2008) soulignent que leur nature rend de plus en plus difficile leur traitement par une seule fonction dans l'entreprise. Ainsi, selon Erle (2008), la fonction fiscale doit couvrir tous les types d'impôts d'une manière adéquate. Mais, si des impôts ne sont pas traités par la fonction fiscale, ils doivent être clairement confiés à une autre fonction. A titre d'exemple, les impôts sur les salaires peuvent être traités au niveau de la fonction ressources humaines. La fonction fiscale peut aussi avoir besoin de données qui se trouvent dans d'autres départements tels que le département des ventes qui traite de la TVA collectée sur les ventes…

La fonction juridique doit aussi, selon Elgood et *al.* (2004), comprendre les cas où l'entreprise peut subir un risque transactionnel et aviser la fonction fiscale de la présence d'un tel risque. Selon Bidaud et *al.* (1995, p. 103), les fonctions juridique et fiscale peuvent être regroupées ou séparées. Ils avancent que «fonction juridique et fonction fiscale peuvent être réunies si la fonction fiscale reste distinguée au sein du service juridique. Les synergies nécessaires entre fonction fiscale et fonction juridique pourront jouer pleinement ». Selon les mêmes auteurs, ces deux fonctions peuvent être séparées « si des procédures assurent un travail conjoint (et des moyens partagés) pour les dossiers fiscaux à forte implication juridique, pour les dossiers juridiques à forte implication fiscale et pour les dossiers 'stratégiques' à forte implication juridique et fiscale » (Bidaud et *al.* 1995, p.103).

La fonction de trésorerie doit savoir le montant de l'impôt payable et le montant qui pourrait être payé si certains risques pris se réalisent (risque transactionnel et de conformité).

Selon les mêmes auteurs, la fonction financière joue aussi un rôle clé dans la gestion des risques fiscaux étant donné qu'elle est directement affectée par l'impôt de plusieurs façons. Ses responsabilités peuvent varier de la prévision du t aux d'imposition effectif à la responsabilité totale de l'impôt dans les filiales étrangères. Ce département est presque toujours impliqué dans la mise en œuvre de transactions significatives et il est aussi souvent impliqué dans la production d'informations détaillées pour les déclarations (Elgood et *al.*, 2004).

La fonction fiscale doit donc gérer les affaires fiscales de l'entreprise en interaction avec les autres fonctions de l'entreprise. Elle doit aussi tenir compte des attentes des partenaires externes à l'entreprise.

Les objectifs, les rôles, l'organisation et le profil du personnel de la fonction fiscale varient donc entre les entreprises et semblent dépendre de leur taille. La gestion des risques fiscaux s'ajoute ainsi aux objectifs et rôles de la fonction fiscale mais sa mise en œuvre peut être interne ou externe. L'entreprise peut recourir à un conseil externe qui va l'aider dans l'identification et la gestion de ce risque. Le rôle de ce conseil sera étudié par la suite dans le cadre de l'analyse du rôle des acteurs externes à l'entreprise dans cette gestion.

Le dernier acteur interne impliqué dans le processus de gestion du risque fiscal est l'auditeur interne.

1.3. Fonction d'audit interne

La fonction d'audit interne est considérée comme l'une des pierres angulaires du système de gouvernance des entreprises (Gramling et *al.* 2004). En collaboration avec le comité d'audit et les auditeurs externes, la fonction d'audit interne contrôle le dirigeant et a pour objet la sauvegarde des actifs de l'entreprise contre les détournements et malversations (Prawitt et *al.* 2009 ; Christ et *al.* 2012). Selon Christ et *al.* (2012), la fonction d'audit interne dispose d'un avantage net par rapport à l'auditeur externe et au comité d'audit étant donné qu'elle est ancrée dans l'entreprise et peut donc servir de contrôleur permanent du dirigeant. Le risque fiscal pouvant favoriser l'opportunisme managérial et avoir des effets négatifs sur la société en général, la fonction d'audit interne joue comme un mécanisme de gouvernance pour réduire ce risque.

La fonction d'audit interne joue un rôle important dans l'évaluation du processus de gestion des risques. Cette fonction donne une assurance que les risques majeurs ont été identifiés et que les systèmes de contrôle interne y afférents sont bien conçus et fonctionnent efficacement (Nigel, 2002).

Dans le cas particulier du risque fiscal, la fonction d'audit interne a besoin d'être assurée qu' une politique de gestion du risque fiscal existe au sein de l'entreprise. Elle doit veiller à ce que l'impôt, parmi les coûts importants dans l'entreprise, est correctement géré et que les risques inhérents à la position fiscale de l'entreprise sont compris et bien contrôlés (Elgood et *al.* 2004).

Aussi, l'audit interne procède à une revue indépendante de la fonction fiscale. La revue du processus fiscal par ces professionnels nécessite des connaissances et de l'expérience en

matière fiscale. Cette revue doit couvrir la conformité aux stratégies et politiques ainsi que la qualité de conseil fourni par l'équipe fiscale aux autres fonctions (Erle, 2008).

Selon Elgood et *al.* (2004), pour que les auditeurs internes puissent exercer leurs travaux convenablement, ils doivent comprendre la position fiscale de l'entreprise. Cette compréhension est indispensable aussi bien pour sa fonction de surveillance du système de contrôle interne que pour sa fonction de contrôle de la fonction fiscale.

Les auditeurs internes peuvent conduire, selon Chadefaux (1987b), une mission interne d'audit fiscal. L'audit fiscal est une mission qui traite directement du risque fiscal à travers un double contrôle de régularité et d'efficacité.[37] Selon le même auteur, « une mission fiscale d'audit interne paraît en outre présenter divers avantages par rapport à une mission diligentée par une équipe d'auditeurs externes, avantages qui ne peuvent transparaître réellement que si le service d'audit interne satisfait par ailleurs à un certain nombre d'exigences » (Chadefaux, 1987b, p. 199). L'avantage principal de la conduite d'une mission d'audit fiscal par les auditeurs internes est leur connaissance de l'entreprise. « Connaissant les rouages de l'entreprise, ses forces et ses handicaps, les auditeurs internes sont dans une position plus favorable pour apprécier l'opportunité d'un choix fiscal d'autant que, proches de la direction générale de l'entreprise, les auditeurs internes ont généralement présents à l'esprit les objectifs de l'entreprise ou du groupe » (Chadefaux, 1987b, p. 199).

La permanence en interne de la fonction d'audit interne favorise le recours fréquent aux services de cette fonction dans le domaine fiscal. De plus, les auditeurs internes présentent l'avantage de mener une mission d'audit fiscal avec plus de souplesse par rapport aux auditeurs externes (limite du temps).

Toutefois, Chadefaux (1987b, p. 200) souligne que « l'audit fiscal pratiqué dans le cadre d'une mission interne doit présenter un certain nombre de garanties afin d'assurer la fiabilité de la mission fiscale ». Il s'agit en premier lieu d'assurer un haut niveau de compétence de l'auditeur interne. Ce dernier doit être un spécialiste en fiscalité. En deuxième lieu, il s'agit de l'indépendance réelle de l'auditeur fiscal interne. Afin d'assurer 'un niveau d'indépendance optimal', ce dernier ne doit, selon l'auteur, exercer aucune autre mission auprès de l'entreprise.

[37] L'importance de la mission d'audit fiscal dans la gestion des risques fiscaux des entreprises sera développée par la suite dans le cadre de l'étude du rôle joué par le conseil externe.

Selon le même auteur, une incompatibilité de principe ressort de l'exercice d'une mission d'audit fiscal et de conseil par la fonction d'audit interne. Selon Chadefaux (1987b, p. 203), «en étant à la fois conseiller et auditeur, l'auditeur va être amené à émettre une opinion sur des décisions ou des opérations de l'entreprise au titre desquelles il a été partie prenante, en d'autres termes à auditer ses propres conseils ».

Par ailleurs, dans une étude menée par le Cabinet Ernst & Young sur un échantillon de grandes entreprises de plus de 10 pa ys dans le monde, plus de 40% des entreprises enquêtées n'utilisent pas la fonction d'audit interne pour apprécier les risques fiscaux, même s'ils sont importants (Ernst & Young, 2008).

A notre connaissance, aucune recherche n'a testé l'impact de la présence et des caractéristiques de la fonction d'audit interne sur le risque fiscal des entreprises. Toutefois, certaines études ont étudié l'effet de la présence et des caractéristiques de la fonction d'audit interne sur la gestion des résultats par les dirigeants d'entreprises (Davidson et *al.* 2005 ; Prawitt et *al.* 2009, Garcia et *al.* 2012). Davidson et *al.* (2005) n'ont pas validé l'hypothèse selon laquelle la présence de la fonction d'audit interne est associée à un faible niveau de gestion des résultats dans le contexte américain ; par contre Garcia et *al.* (2012) mettent en évidence l'existence d'une relation négative entre les deux variables et ce pour 108 sociétés espagnoles cotées à la bourse de Madrid sur la période 2003-2006.

Dans une autre étude américaine, Prawitt et *al.* (2009) se sont intéressés, quant à eux, à l'examen de l'impact de la qualité de la fonction d'audit interne sur le niveau de gestion des résultats. Cette qualité est représentée par le biais d'une mesure globale qui se base sur six caractéristiques issues des normes d'audit externe, dont la compétence des auditeurs internes. D'après les auteurs, plus les auditeurs internes sont compétents, plus ils sont susceptibles de comprendre les facteurs et les indicateurs de l'opportunisme managérial en matière de gestion des résultats ; le dirigeant peut avoir moins de motivation à gérer les résultats d'une manière agressive, s'il croit qu'une fonction d'audit interne compétente contrôle ses choix comptables (Prawitt et *al.* 2009). La compétence est présentée à travers trois variables qui sont l'expérience, la certification et la formation. Les auteurs trouvent que la qualité de la fonction d'audit interne est négativement associée au niveau de la gestion des résultats. Ce résultat confirme le rôle important joué par la fonction d'audit interne dans la qualité des chiffres financiers publiés et dans le contrôle des actions managériales.

Notre échantillon d'étude portera sur les sociétés tunisiennes cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis. Or, ces dernières doivent disposer d'une fonction d'audit

interne. Il s'agit, en fait, de l'une des conditions d'admission aux marchés de titres de capital (règlement général de la bourse approuvé par l'arrêté du Ministre des Finances du 13 février 1997, tel que modifié par les arrêtés du 9 septembre 1999, du 24 septembre 2005, du 24 septembre 2007/ et du 15 avril 2008). Plus précisément, l'article 38 de ce règlement stipule que «la société dont les titres font l'objet d'une demande d'admission au marché, doit justifier de l'existence… d'une structure d'audit interne qui doit faire l'objet d'une appréciation du commissaire aux comptes dans son rapport sur le système du contrôle interne de la société » (p. 13).

Malgré l'absence de recherches faites sur le lien entre l'existence et les caractéristiques de la fonction d'audit interne d'une part et le risque fiscal d'autre part, nous soutenons, conformément à la position de Chadefaux (1987), le rôle de l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne dans la réduction du risque fiscal des entreprises.

L'hypothèse ainsi avancée est la suivante :

Hypothèse 4 : la probabilité de présence du risque fiscal est liée négativement à l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne.

2. Rôle des acteurs externes dans la gestion du risque fiscal

Les acteurs externes pouvant affecter ou être affectés par le processus de gestion du risque fiscal sont le conseil externe, le commissaire aux comptes, le législateur, l'administration fiscale et le juge fiscal. Le conseil externe joue un rôle de conseil alors que les autres acteurs externes jouent davantage un rôle de contrôle.

2.1. Conseil externe

Il est indispensable d'évoquer le rôle que peut jouer le conseiller externe dans la gestion du risque fiscal des entreprises. En effet, en réponse à la complexité croissante des règles fiscales, le recours aux conseils externes aide les contribuables à respecter leurs obligations fiscales et à comprendre la complexité de la législation, en particulier avec l'internationalisation des entreprises (OCDE, 2008). Plus spécifiquement, « les conseillers fiscaux aident les contribuables à élaborer des processus internes de gestion du risque et à s'y conformer dans le cadre des nouvelles politiques de gouvernement d'entreprise » (OCDE, 2008).

Selon Elgood et *al.* (2004), les conseillers fiscaux ont besoin de comprendre l'appétence pour le risque de l'entreprise. Ceci leur permet de fournir plus de conseils appropriés et de guider les entreprises dans leurs choix fiscaux.

Le rôle du conseil externe tel qu'évoqué par l'étude de l'OCDE (2008, p. 15) peut être résumé comme suit : « quels que soient les contribuables, les types d'impôts et les situations particulières considérées, la grande majorité des conseillers aide leurs clients à éviter certaines erreurs et les dissuadent de s'engager dans des activités illégales ou excessivement agressives ».

Aussi, lorsque l'entreprise réalise des opérations ayant un caractère spécifique, tels que les opérations de fusion et de restructuration, Russ (2008) signale que le recours à des conseillers fiscaux externes est souhaitable et ce pour soutenir la fonction fiscale interne dans l'identification, la quantification et la gestion des risques fiscaux éventuels liés à ces opérations.

Pour étudier le rôle des conseils externes dans la gestion du risque fiscal des entreprises, il est indispensable de répondre à deux questions fondamentales : qui peut exercer la fonction de conseil externe et dans le cadre de quelles missions ?

2.1.1. Personnes pouvant exercer la fonction de conseil externe

La réponse à ces questions dépend du contexte juridictionnel dans lequel opère l'entreprise. Les réponses présentées ci-dessous sont issues du contexte tunisien et des règlementations applicables dans ce contexte. Dans le contexte tunisien, la fonction de conseil externe peut être exercée par l'expert-comptable, le conseil fiscal, l'avocat et les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale.

2.1.1.1. Expert-comptable

L'expert-comptable fait partie de l'ordre des experts comptables de Tunisie (ci-après OECT). La profession d'expertise comptable est régie par un ensemble de dispositions règlementaires. Ces dispositions sont prévues par la loi n 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable, le code des devoirs professionnels approuvé par arrêté du ministre des finances du 26 juillet 1991 et l'article 99 du code des droits et procédures fiscaux. Aussi, le comportement professionnel de l'expert comptable est régi par les normes de l'OECT ainsi que par le code d'éthique professionnelle. La personne qui exerce cette mission doit être titulaire d'un diplôme d'expertise comptable obtenu suite à un concours national.

L'intervention fiscale de l'expert comptable auprès de l'entreprise peut s'intégrer dans les missions d'assistance ou de tenue de la comptabilité ou même dans le cadre de sa mission de commissariat aux comptes. La norme n° 1 de l'OECT postule que «les missions d'élaboration des comptes comportent souvent des diligences ayant trait à la fiscalité et au droit des affaires ». Selon Choyakh (2007), dans le cadre de sa mission de tenue ou d'assistance comptable, l'expert-comptable doit préparer et superviser les déclarations fiscales de l'entreprise et doit aussi examiner les conséquences fiscales de certains choix comptables (amortissement, provisions…).

Alors que, dans le cadre de la mission de commissariat aux comptes, l'expert comptable doit « identifier les situations et les risques fiscaux de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission. En d'autres termes, l'identification du risque fiscal fait partie intégrante de l'audit légal. De tels risques doivent, en effet, être pris en compte au niveau des états financiers (en y dotant par exemple une provision pour risques) » (Choyakh, 2007, p. 69). Cette mission ne peut être exercée simultanément avec les autres missions de tenue, d'assistance, d'audit fiscal[38]…Sa mission se limite donc, entre autres, à détecter les anomalies de nature fiscale qui puissent affecter les états financiers et à juger si ces dernières représentent d'une manière fidèle la situation de l'entreprise à l'égard du risque fiscal.

L'expert comptable peut aussi exercer des missions d'ordre fiscal. En effet, d'après l'article 2 de la loi 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable, « l'expert-comptable peut aussi analyser, par des procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier ». Il s'en suit que l'expert-comptable peut exercer des missions d'audit fiscal, d'assistance en cas de contrôle fiscal…

Cet article a suscité des débats aussi bien entre conseils fiscaux et experts comptables qu'entre avocats et experts comptables. En effet, selon Dhaouadi (2004), président de la chambre nationale des conseils fiscaux, «si le législateur a eu pour intention d'attribuer le rôle du conseil fiscal à l'expert-comptable, il aurait dû transposer les dispositions de l'article premier de la loi régissant la profession de conseil fiscal dans l'article 2 de la loi

[38] Cette même incompatibilité entre les missions de commissariat aux comptes et de conseil, dont le conseil fiscal, est applicable en France. D'après l'article 822-11-2 alinéa 1 du code de commerce, «il est interdit au commissaire aux comptes de fournir à la personne ou à l'entité qui l'a chargé de certifier ses comptes, ou aux personnes ou entités qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par celle-ci au sens des I et II du même article, tout conseil ou toute autre prestation de services n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissaire aux comptes, telles qu'elles sont définies par les normes d'exercice professionnel mentionnées au sixième alinéa de l'article L. 821-1 ».

régissant la profession d'expert-comptable et non pas d'exprimer cette intention par l'analyse, par les procédés de la technique comptable, de la situation et le fonctionnement des entreprises sous leur aspect juridique ».

Du coté des avocats, Kilani (2011), bâtonnier du conseil de l'ordre national des avocats, souligne qu' « il faut se garder d'utiliser ce texte d'une manière abusive et d'y puiser un prétexte pour que l'expert agisse en dehors du champ de sa compétence. Analyser 'par les procédés de la technique comptable' la situation des entreprises ne veut pas dire donner des consultations juridiques et ne saurait signifier rédiger des actes juridiques (contrats, statuts, P.V d'assemblées, de CA, protocole de fusion et autres actes juridiques). Pourtant beaucoup l'ont fait par le passé. Ils se sont permis d'occuper le terrain de ceux qui ne pouvaient trouver dans l'appareil de l'Etat pendant 23 ans aucun appui pour imposer la légalité ». Selon la même personne, « Il va sans dire que les consultations juridiques et la rédaction des actes ne relèvent pas des prérogatives de l'expert-comptable et il est temps aujourd'hui que l'on mette un terme aux tendances hégémoniques que la profession d'avocat a subies dans ce domaine au mépris des textes et de la raison ». Il ajoute que les experts comptables ne sont pas des juristes et leur formation en droit n'est que partielle.

En France, les relations entre experts comptables et avocats n'ont pas été exemptes de conflits. Selon Rossignol (2002b, p. 21), ces relations « sont délicates ; elles ont donné lieu à de nombreux débats que ce soit sur le terrain, dans la presse, mais aussi malheureusement dans les prétoires ».

2.1.1.2. Conseil fiscal

Le conseiller fiscal fait partie de la chambre nationale des conseils fiscaux de Tunisie. La profession des conseils fiscaux est régie par la loi n° 60-34 du 14 décembre 1960 relative à l'agrément des conseils fiscaux ainsi que par le code de déontologie de la profession de conseil fiscal. D'après l'article 1 de la loi n° 60-34 du 14 décembre 1960 relative à l'agrément des conseils fiscaux, « sont considérées comme conseils fiscaux et soumises comme telles aux prescriptions de la présente loi, toutes personnes physiques ou sociétés faisant profession d'accomplir, pour les contribuables, les formalités fiscales, de les assister, de les conseiller ou de les défendre auprès de l'administration fiscale ou devant les juridictions jugeant en matière fiscale, que cette profession soit exercée à titre principal ou à titre accessoire». Le conseil fiscal peut, de ce fait, exercer des missions d'ordre fiscal. Mais, il se trouve dans l'interdiction de réaliser des prestations de comptabilité ou de commissariat aux comptes. Aussi, l'exercice de la profession de conseil fiscal ne peut être faite sans être agrée par le ministre des finances.

2.1.1.3. Avocats

Les avocats font partie de l'ordre des avocats de Tunisie et sont régis par la loi n° 89-87 du 7 septembre 1989 portant organisation de la profession d'avocat modifiée par la loi n° 2006-30 du 15-mai 2006. Selon l'article 2 de cette loi, « l'avocat représente les personnes physiques et morales, les assiste et les défend auprès de toutes les instances judiciaires, administratives et disciplinaires et donne les consultations juridiques ». Parmi les consultations juridiques, l'avocat peut procéder à des missions de nature fiscale.

2.1.1.4. Bureaux d'encadrement et d'assistance fiscaux

Les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale sont régis par les articles 50 à 56 de la loi n° 2000-98 du 25 décembre 2000 portant loi de finances pour l'année 2001, par le cahier des charges relatif à la création et au fonctionnement de ces bureaux ainsi que par d'autres dispositions législatives et réglementaires applicables en cette matière.

D'après la note commune n° 17/2001[39], « les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscales sont des établissements privés dont l'objet consiste à assister les contribuables et à leur prêter aide et assistance pour l'accomplissement de leurs obligations fiscales et ce notamment par :

- l'établissement des déclarations fiscales, l'assistance et la représentation du contribuable devant l'administration fiscale.
- l'accomplissement des autres prestations d'encadrement et d'assistance au profit du contribuable ».

Selon la même note, ces bureaux ne peuvent exercer ni la mission de la tenue de comptabilité ni celle de représentation devant les tribunaux. Pour ouvrir un tel bureau, le promoteur du projet doit être titulaire d'une maîtrise dans une discipline en rapport avec la fiscalité.

Contrairement aux conseils fiscaux et avocats, les experts-comptables ne peuvent pas, dans le cadre de leurs missions fiscales, représenter leurs clients devant les tribunaux. En effet, d'après l'article 11 de la loi 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable, il est interdit aux membres de l'OECT et à leurs salariés « d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics ».

[39] Il s'agit d'un commentaire des dispositions des articles 50 à 56 de la loi de finances pour l'année 2001 relatives à la création et au fonctionnement des bureaux d'encadrement et d'assistance fiscales.

Cette interdiction de représentation devant les tribunaux s'applique aussi pour les comptables membres de la compagnie nationale des comptables (article 12 de la loi n° 2002-16 du 4 février 2002 portant organisation de la profession des comptables[40]) et pour les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale (article 50 de la loi n°2000-98 du 25 décembre 2000 portant loi de finances pour l'année 2001[41]).

Cette mission de représentation devant les tribunaux ne peut ainsi être exercée que par les conseils fiscaux et les avocats. De surcroit, l'article 57 du code des droits et procédures fiscaux précise que « le ministère d'avocat est obligatoire lorsque le montant de la taxation d'office ou celui relatif à la demande en restitution est supérieur à 25000 dinars ».

Il ressort ainsi que les missions fiscales exercées auprès des sociétés peuvent provenir d'un expert comptable, d'un conseil fiscal, d'un avocat ou d'un bureau d'encadrement et d'assistance fiscale. Ces missions fiscales pouvant être de diverses natures.

2.1.2. Missions fiscales spéciales

L'intervention de l'expert-comptable auprès des entreprises peut se manifester à travers des missions fiscales spéciales qui sont l'audit fiscal ou la mission de consulting fiscal ou celle d'assistance au contrôle fiscal (Choyakh, 2007)[42]. Le conseil fiscal, l'avocat et les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale peuvent aussi exercer ces mêmes missions d'ordre fiscal.

L'audit fiscal constitue à cet égard la mission qui vise la détection et la gestion du risque fiscal. D'après Chadefaux (1987a, p. 31), « l'audit fiscal a pour objectif l'examen de la situation fiscale de l'entreprise. Il s'agit en fait, en ayant recours à des spécialistes de la matière, de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité, comment elle intègre le paramètre fiscal ». La mission d'audit fiscal vise un double contrôle de régularité et d'efficacité. D'après Chadefaux et Rossignol (2006), dans le contrôle de régularité, l'auditeur fiscal s'assure en premier lieu du respect effectif des obligations fiscales. Ce type de contrôle peut ainsi aboutir à l'identification d'éventuelles erreurs commises. Pour le

[40] Aux termes de cet article, les membres de la compagnie des comptables et leurs salariés ne peuvent pas assurer « une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics. Toutefois, ils peuvent assister leurs clients auprès des services administratifs dans le cadre de leurs fonctions».

[41] L'article 50 stipule que « les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscales ne peuvent tenir la comptabilité pour le compte des tiers ni représenter le contribuable devant les tribunaux, sauf si l'exploitant du bureau est habileté à cet effet conformément à la loi».

[42] L'expert comptable, chargé d'une mission d'assistance au contrôle fiscal, peut être chargé de suivre le déroulement des opérations de vérification. Il peut aussi à l'issue de la notification des résultats de contrôle conduire une assistance sur la forme (examen du respect du formalisme relatif à la procédure de contrôle et de redressement) et sur le fond (examen du bien fondé d'une imposition). Il peut enfin assister l'entreprise dans la réponse aux résultats de la vérification (Choyakh, 2007).

contrôle d'efficacité, l'auditeur fiscal procède à une évaluation de l'aptitude de l'entreprise à gérer au mieux de ses intérêts les possibilités permises par les règles fiscales.

Le recours à la mission d'audit fiscal n'est fait que si le risque fiscal s'est avéré important pour l'entreprise. En effet, selon Chadefaux (1987a, p. 69), « le risque fiscal n'est qu'un des risques encourus par l'entreprise, et il ne fera l'objet d'un contrôle approfondi que si, dans la hiérarchie des risques de l'entreprise, il est considéré comme important. Par parenthèse, cela suppose que l'on soit en mesure d'opérer un recensement des différents risques encourus et d'établir, entre ceux-ci, des priorités ; la priorité peut n'être pas fiscale ». Selon le même auteur, « l'audit fiscal sert ainsi de guide à certaines décisions de gestion. Il s'inscrit de même directement dans la gestion des risques de l'entreprise, ce que l'on désigne parfois aujourd'hui sous l'expression de '*risk-management*' » (Chadefaux, 1987a, p. 80).

Cette mission d'audit fiscal varie entre les entreprises et dépend, selon Chadefaux (1987), de quatre éléments : l'objectif de la mission, la période sur laquelle porte la mission, l'activité et les types d'impôts concernés par cette mission. Selon le même auteur, les objectifs d'une telle mission peuvent être limités ou étendus. « Ils sont limités lorsque le prescripteur recherche avant toute chose une information sur l'existence d'irrégularités fiscales et, le cas échéant, sur l'ampleur du risque correspondant... ; les objectifs de la mission sont en revanche développés lorsque, au-delà du constat sur la nature et l'importance des erreurs fiscales, le prescripteur souhaite obtenir des indications sur la possibilité de réduire le risque ainsi décelé, ou d'éliminer les facteurs d'irrégularités, les sources de risque » (Chadefaux, 1987a, p. 73).

La période sur laquelle porte la mission d'audit fiscal est influencée, selon Chadefaux (1987a, p. 74), par le caractère ponctuel ou périodique de cette mission. Selon l'auteur, «le recours plus fréquent à l'audit fiscal, en limitant la période non pré-vérifiée contractuellement, réduit le risque et procure un avantage financier à l'entreprise, avantage dont l'évaluation doit naturellement intégrer le coût de la mission». « Le contrôle contractuel de la régularité dans la cadre d'une mission d'audit fiscal se veut ainsi à la fois pathologique et préventif. Il est pathologique en ce qu'il puise ses conclusions dans des contrôles effectués sur une situation passée…de même, il est possible de tirer d'un examen de la situation fiscale passée des conclusions pour l'avenir. En soulignant les principales causes de défaillance de l'entreprise en matière de régularité fiscale, celle-ci est à même d'adopter les mesures destinées à pallier les carences constatées au niveau des procédures, ou encore au plan de l'organisation et du fonctionnement du service fiscal. Elle peut

s'efforcer d'éliminer ainsi progressivement les facteurs d'irrégularité. En cela, l'audit fiscal assure une mission de prévention ; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise » (Chadefaux, 1987a, p.79).

Par ailleurs, et dans le cadre de la mission de consulting fiscal, l'expert-comptable ou le conseil fiscal peut être consulté à titre occasionnel sur une question technique ou dans le cadre d'une opération spécifique telle qu'une opération de restructuration (Choyakh, 2007). Les bureaux d'encadrement et d'assistance fiscales et les avocats peuvent aussi être consultés pour cette même mission.

Hentati (2008) présente les étapes de la conduite d'une mission de conseil fiscal par l'expert-comptable auprès des entreprises. Dans une phase préliminaire, l'expert-comptable doit définir la mission, les motivations et les attentes du client. Il s'agit, en d'autres termes, de déterminer avec précision la nature de la mission et les objectifs du client à travers cette mission. L'expert-comptable doit par la suite procéder à une prise de connaissance générale de l'entreprise (nature de l'activité, régime fiscal, environnement économique de l'entreprise…). Ces deux étapes vont permettre à l'expert-comptable d'évaluer la faisabilité de la mission de conseil fiscal et de fixer les termes de la lettre de mission. D'après l'article 8 du code des devoirs professionnels, la lettre de mission doit comporter : «la définition précise de la mission à accomplir, la périodicité ou la durée de la mission, le montant des honoraires et les modalités de règlement, les conditions générales de collaboration». Ces mêmes étapes peuvent être poursuivies par les autres conseils externes dans le cadre de leur mission de consulting ou d'audit fiscal.

L'audit fiscal s'avère ainsi comme la mission la plus ultime pour assurer une meilleure gestion du risque fiscal. Elle permet à l'expert-comptable, au conseiller fiscal, aux bureaux d'encadrement et d'assistance fiscale ou à l'avocat de s'assurer qu'il n'existe pas de risques fiscaux imputables au non-respect des règles fiscales à travers un contrôle de régularité. Ces mêmes personnes doivent aussi s'assurer, à travers un contrôle d'efficacité, que l'entreprise objet d'audit n'est pas surimposée et qu'elle a pu bénéficier de toutes les dispositions fiscales les plus favorables. En d'autres termes, la mission d'audit fiscal permet à l'entreprise de détecter ou d'anticiper les risques de non-conformité et d'opportunité et de proposer les solutions ultimes pour les gérer.

Il apparaît ainsi que le conseil externe peut contribuer à travers sa mission d'audit ou de conseil fiscal à une gestion efficace des risques fiscaux. D'après Rossignol (2003, p. 23), «le conseil peut être considéré comme un pacificateur d'une relation de «confiance-méfiance», pour reprendre l'expression de Colasse (1997), entre l'entreprise et

l'administration fiscale, voire un moyen de développer entre eux un processus d'apprentissage à la confiance».

Toutefois, certains de ces conseils externes peuvent concevoir et promouvoir des pratiques de planifications fiscales agressives auprès de leurs clients (OCDE, 2008 ; Otusanya, 2010), ce qui pourra par la suite avoir des effets pervers pour l'entreprise en cas de découverte par l'administration fiscale. Pour cette raison, certaines administrations fiscales ont élaboré des stratégies ayant un caractère dissuasif et servant à accroître le risque pour les intermédiaires fiscaux adoptant de telles pratiques. Ces diverses stratégies seront analysées en mettant l'accent sur celles existantes dans le contexte tunisien.

2.1.3. Stratégies de lutte contre les pratiques de planification fiscale agressives des conseils externes

Les stratégies pouvant être adoptées par les administrations fiscales pour contrecarrer les pratiques agressives de planification fiscale peuvent être de quatre types (OCDE, 2008). Il s'agit essentiellement de l'immatriculation et la réglementation, de la communication préalable de renseignements, des accords de discipline fiscale et des pénalités et autres sanctions.

2.1.3.1. Immatriculation et réglementation des intermédiaires fiscaux

Selon l'étude de l'OCDE (2008), le degré d'implication des administrations fiscales dans l'immatriculation et la réglementation des intermédiaires fiscaux varie entre les pays. Dans certains pays, la profession des conseils fiscaux est auto-réglementée par les instances professionnelles, c'est-à-dire régie par des codes professionnels et de déontologie; tel est le cas de la Tunisie et du Royaume Uni. En effet, la chambre nationale des conseils fiscaux en Tunisie est régie par un code de déontologie de la profession du conseil fiscal. D'après les termes de ce code, «les règles déontologiques sont destinées à garantir, par leur acceptation librement consentie, la bonne exécution par le conseil fiscal de sa mission reconnue comme indispensable au bon fonctionnement de toute société humaine. Le défaut d'observation de ces règles par le conseil fiscal aboutira en dernier ressort à une atteinte à l'honorabilité de la profession». Ce code édicte ainsi les principes qui permettent d'assurer une bonne exécution de la mission du conseil fiscal. Le premier principe est l'indépendance morale, intellectuelle et économique à l'égard des clients et des parties ayant un lien avec la mission. Le deuxième principe est la responsabilité professionnelle du conseil fiscal. En effet, «le conseil fiscal exerce sa profession sous sa propre responsabilité. Il demeure néanmoins responsable des travaux accomplis par ses

collaborateurs. Le conseil fiscal peut être couvert par une assurance professionnelle afin de faire face aux risques dus à u ne faute professionnelle». La qualité des services est le quatrième principe. Dans ce cadre, le conseil fiscal «doit se comporter avec impartialité et indépendance dans le cadre de l'exercice de son métier. Il doit veiller, en particulier, à l'objectivité de ses conclusions et être particulièrement soucieux des intérêts qui lui sont confiés. Avant d'accepter une mission, il examinera, en toute conscience, s'il est à même de l'exécuter. Dans le cas contraire, il n'hésitera pas à la refuser » (code de déontologie de la profession du conseil fiscal). Le secret professionnel lié à l 'exercice de sa fonction constitue un autre principe que doit respecter le conseil fiscal. D'autres points évoqués par le code touchent aussi la publicité, les honoraires, la formation continue et les rapports avec les collègues, les autres professions et l'administration fiscale. Sur ce dernier point, «le conseil fiscal doit respecter les procédures et les usages en vigueur devant l'administration fiscale ainsi que les juridictions jugeant en matière fiscale. Il doit défendre les intérêts de son client de façon loyale, objective et indépendante».

La profession d'expertise comptable est régie aussi par le code des devoirs professionnels promulgué par l'arrêté du Ministre des Finances du 26 juillet 1991. Ce code précise que le professionnel doit établir une lettre de mission qui précise la nature de la mission, sa durée, les honoraires et les obligations réciproques. Ce même code, dans son article 25 (d), précise que le professionnel doit respecter les textes réglementaires en vigueur et doit aussi inviter le client à les respecter. En cas d'inobservation de ces textes malgré les recommandations du pr ofessionnel, le professionnel doit, selon le même paragraphe, s'entourer des précautions nécessaires pour ne pas se trouver dans une situation de complicité.

La norme 2 de la série «travaux juridiques » de l'ordre des experts-comptables de Tunisie approuvée en mars 1984 traite des diligences de l'expert-comptable dans les travaux ayant trait à la fiscalité et «prévient le professionnel quant au risque de se voir reprocher une complicité dans les actes de fraude fiscale et de poursuite pour complicité dans le délit d'établissement de bilans inexacts en vue de dissimuler la véritable situation de l'entreprise» (Derbel, 2006, p. 55). Selon le même auteur, cette norme édicte trois règles : informer le client si le professionnel découvre des irrégularités ou erreurs commises, désapprobation par écrit adressée au client si le professionnel juge que ces erreurs sont majeures ou significatives et demande au client pour régulariser sa situation. Enfin, dans le cadre de sa mission d'assistance ou de conseil sur intervention de l'administration fiscale, l'expert-comptable, agissant dans l'intérêt du c lient, ne doit pas

perdre son indépendance, son impartialité et l'objectivité de ses interventions (Derbel, 2006).

Aussi, le code d'éthique professionnelle, qui constitue une adaptation du code d'éthique de l'IFAC, présente dans sa cinquième section, les règles de base dans le cadre des activités de conseil fiscal. Selon cette section, le professionnel doit proposer la meilleure alternative possible à son client, à condition que le service rendu au client ne nuise pas à son objectivité ainsi qu'à son intégrité et qu'il soit rendu tout en respectant la loi et avec compétence. Le professionnel doit aussi inciter son client à fournir des éléments probants même si les informations présentées par le client apparaissent raisonnables. Le professionnel doit aussi informer le client de toute erreur ou omission significative et conseiller d'en notifier à l'administration fiscale (Derbel, 2006).

Bien que toutes ces dispositions légales aient permis, selon Derbel (2006), d'améliorer de manière constante et continue la prestation des contribuables et d'assurer une meilleure contribution des contribuables au devoir fiscal, elles n'ont pas permis d'atteindre le niveau souhaitable d'une culture fiscale axée sur une relation de confiance entre des contribuables transparents et une administration qui taxe d'une manière juste. Pour atteindre ce niveau souhaitable de culture fiscale, l'auteur suggère la mise en place de nouveaux mécanismes régissant le comportement et les diligences du professionnel : il s'agit essentiellement de la dynamisation du rôle de la commission de contrôle et de la certification des professionnels souhaitant assurer des missions de nature fiscale. Pour la première suggestion, il s'agit d'étendre les prérogatives de la commission de contrôle et de ne pas les limiter au contrôle des travaux des professionnels portant sur des missions de contrôle légal. Cette commission doit connaître les cas où le client du professionnel est redressé à cause d'irrégularités ou de fraudes qui ne pourraient jamais échapper au commissaire aux comptes et ce dans le cadre de ses diligences normales. Elle doit aussi être informée des cas où le professionnel cause un préjudice, sous forme d'amende ou d'emprisonnement, à son client par négligence ou ignorance. L'auteur propose aussi que la profession mette en place un mécanisme de certification pour s'assurer que le professionnel dispose en permanence des connaissances requises pour mener à bien sa mission. Selon l'auteur, «le professionnel certifié serait mieux habilité à exercer les missions pour lesquelles il est certifié. Cette certification, bien entendu limitée dans le temps, peut couvrir les missions d'assurance et de conseil» (2006, p. 59). Toutefois, ce mécanisme de certification ne permet pas d'éviter le recours à des opérations de fraude fiscale par ces mêmes professionnels. En effet, ces derniers peuvent utiliser leur maîtrise de la réglementation

fiscale et leur compétence pour s'engager dans des opérations fiscales illégales ou illégitimes auprès de leurs clients.

C'est ainsi que, dans d'autres pays, l'administration fiscale intervient d'une manière plus active dans la réglementation des intermédiaires fiscaux. A titre d'exemple, l'immatriculation des conseils fiscaux constitue l'une des procédures qui consiste à leur attribuer un numéro unique par l'administration et à veiller à leur respect des exigences légales. Cette immatriculation ne peut être faite que si le conseiller fiscal respecte des règles déontologiques minimales ou possède les qualifications requises par la législation. Dans ce cadre, l'étude de l'OCDE sur le rôle des intermédiaires fiscaux a donné l'exemple du Japon et de la Nouvelle Zélande. « Au Japon par exemple, l'agence nationale des impôts oriente et supervise les activités des comptables-fiscalistes agréés (Zeirishi). Elle s'emploie à collecter des renseignements sur les fautes professionnelles et à réprimer les comptables-fiscalistes agréés qui enfreignent la législation applicable à leur profession » (OCDE, 2008, p.21). Les mesures disciplinaires prévues par la loi au Japon sont l'avertissement, la suspension et la radiation.

2.1.3.2. Communication préalable de renseignements

La deuxième stratégie permettant d'accroître le risque pour un conseiller externe lors de l'adoption d'une planification fiscale agressive est la communication préalable de renseignements. L'OCDE (2008) a cité l'exemple de quatre pays pour lesquels la réglementation exige que certains dispositifs ou mécanismes fiscaux soient communiqués, le cas échéant par le conseiller fiscal, à l'administration fiscale avant la déclaration de l'impôt, « généralement lorsque le dispositif est promu » (OCDE, 2008, p. 21-22). Il s'agit des Etats-Unis, de l'Afrique du Sud, du Royaume Uni et du Canada. Cette stratégie joue un rôle dissuasif et permet de réduire le recours à la planification fiscale agressive.

2.1.3.3. Accords de discipline future

La troisième stratégie, appelée accords de discipline future, est utilisée par l'administration fiscale auprès des conseillers externes qui ont déjà subi des sanctions civiles ou pénales. Ces accords prennent la forme de nouvelles restrictions ou réglementations complémentaires que ces conseillers doivent respecter à l'avenir (OCDE, 2008).

2.1.3.4. Pénalités et autres sanctions

Les pénalités peuvent permettre de réduire le recours des conseillers externes ou des intermédiaires fiscaux à la planification fiscale agressive. Dans ce sens, La Nouvelle

Zélande, l'Australie et le Canada appliquent des pénalités pour les personnes impliquées dans la planification fiscale agressive (OCDE, 2008).

En Tunisie, l'article 99 du CDPF, traitant de la responsabilité du conseil externe, stipule que «sont punis d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1000 dinars à 50000 dinars, en sus du retrait de l'autorisation d'exercer, les agents d'affaires, conseils fiscaux, experts et toutes autres personnes qui font profession indépendante de tenir ou d'aider à la tenue de comptabilité et qui ont sciemment établi ou aidé à établir de faux comptes ou de faux documents comptables dans le but de minorer l'assiette de l'impôt ou l'impôt lui-même. Ces personnes sont, en outre, tenues solidairement avec leurs clients du paiement du principal de l'impôt et des pénalités y afférentes éludés par leurs agissements.

La même peine est applicable aux personnes chargées de réaliser ou de mettre en place les systèmes ou applications informatiques relatifs à la tenue de comptabilité ou à l'établissement des déclarations fiscales au cas où elles accompliraient les faits prévus au paragraphe premier du présent article». Bien que, théoriquement, cette disposition semble dissuader les conseils externes à s'engager dans des opérations de fraude fiscale, il convient de s'interroger sur l'étendue de son application pratique. Cette disposition traite des opérations de fraude et non de planification fiscale agressive ; la législation fiscale en Tunisie ne retient donc explicitement que des actions de fraude fiscale.

Enfin, d'autres méthodes adoptées par certaines administrations fiscales peuvent contribuer aussi à dissuader les conseils externes d'appliquer la planification fiscale agressive. « Elles comprennent notamment des injonctions à interrompre la promotion d'un dispositif, des sanctions disciplinaires, la suspension de l'activité ou la radiation au titre d'une violation des règles de déontologie » (OCDE, 2008, p. 23). Il s'agit aussi des règles anti-fraude ou anti-évasion fiscale mises en place par certains pays et applicables directement aux contribuables mais qui peuvent jouer un rôle indirect de dissuasion des conseils externes (l'Afrique du Sud, l'Australie, le Canada...).

En Tunisie, l'autoréglementation des professions des conseils externes et l'application de pénalités peuvent jouer un rôle dissuasif contre la prise de risque fiscal par ces conseils.

2.2. Commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes est un acteur externe à l'entreprise qui a pour rôle le contrôle de la sincérité et de la régularité des états financiers. Selon la théorie de l'agence, l'audit externe joue comme un mécanisme externe de contrôle des actions managériales et

vise la réduction des conflits d'agence entre actionnaires et dirigeants (Jensen et Meckling, 1976).

Dans le cadre de sa mission d'audit légal, le commissaire aux comptes doit contrôler l'exactitude des chiffres fiscaux. Il doit ainsi s'assurer du respect des règles fiscales par l'entreprise. Plus spécifiquement, le commissaire aux comptes joue un rôle important dans la gestion des risques fiscaux et peut ainsi réduire les conflits d'agence actionnaires-dirigeants. En effet, le problème de manque de transparence des opérations fiscales dans le cadre de la relation actionnaires-dirigeants peut conduire à un comportement opportuniste de la part des dirigeants (Schön, 2008). Selon Schön (2008), le problème de manque de transparence peut être résolu si les actionnaires peuvent être sûrs que les commissaires aux comptes connaissent tous les détails de l'entreprise et indiquent tous les points problématiques. Dans ce cadre, les commissaires aux comptes jouent un rôle important dans la revue des actifs, passifs et risques fiscaux et peuvent donner des recommandations en matière fiscale (Owens, 2008).

L'audit légal ne doit pas être confondu avec l'audit fiscal. Il ne s'agit pas seulement de contrôler les risques fiscaux émanant des structures compliquées, mais de contrôler aussi les opportunités pour le dirigeant de s'approprier des fonds dans le cadre des dispositifs d'économie d'impôt. Ainsi, les auditeurs devraient examiner soigneusement si la stratégie fiscale adoptée par les dirigeants n'endommage pas les intérêts des actionnaires (Schön, 2008) mais aussi de tous les autres partenaires, y compris l'administration fiscale.

Chadefaux (1987) ajoute que l'audit externe vise à donner une opinion sur les états financiers qui va s'opérer par rapport aux critères de régularité, de sincérité et d'image fidèle et qu'il couvre ainsi un contrôle de régularité mais ne contient pas un contrôle d'efficacité. L'auteur souligne également que les contrôles en matière de régularité fiscale sont plus approfondis dans le cadre de la mission d'audit fiscal. «L'audit comptable n'a pas pour mission de contrôler de manière approfondie la régularité fiscale» (Chadefaux, 1987a, p. 124)

Par ailleurs, les nouvelles obligations légales suite aux scandales financiers, ayant pour but de rétablir la confiance des investisseurs et de rassurer l'ensemble des partenaires, insistent sur le rôle des commissaires aux comptes dans l'évaluation du système de contrôle interne des entreprises. Selon la section 404 de la loi *Sarbanes Oxley* (2002), les commissaires aux comptes doivent attester de l'évaluation du système de contrôle interne faite par la direction (Stolowy et al, 2003). La loi de sécurité financière française (2003) prévoit aussi que les commissaires aux comptes doivent présenter, dans leurs rapports, des

observations sur l'évaluation du contrôle interne faite par l'entreprise et se rapportant à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière. La loi de renforcement de la sécurité des relations financières en Tunisie (2005) prévoit également que le rapport du commissaire aux comptes des sociétés cotées et celles faisant appel public à l'épargne doit contenir une évaluation générale du contrôle interne. Ainsi, ces réformes, visant surtout à l'amélioration du système de contrôle interne et de la transparence des entreprises, signalent le rôle du commissaire aux comptes dans l'évaluation de ce système et dans la gestion des risques de ces entreprises, y compris les risques fiscaux.

Selon Elgood et *al.* (2004), pour une meilleure planification de sa mission d'audit, le commissaire aux comptes a besoin de comprendre la politique de risque fiscal de l'entreprise. Ces auteurs militent en faveur du cumul des fonctions de conseil fiscal et de commissariat aux comptes. Ce cumul permet d'éviter le problème de manque de familiarité avec les affaires fiscales de l'entité et permet d'assurer une meilleure gestion du risque fiscal. En effet, si l'entreprise procède à des opérations d'acquisition, de réorganisation, le commissaire aux comptes doit mobiliser plus de temps et d'effort pour comprendre l'origine des risques et leur impact sur les états financiers, ce qui n'est pas le cas s'il était lui-même le conseiller fiscal de l'entreprise. Notons qu'aux Etats-Unis, les auditeurs externes peuvent cumuler les fonctions de commissariat aux comptes et de conseil fiscal. En effet, dans le cadre de la loi SOX, «les auditeurs ont réussi à obtenir l'exemption du conseil fiscal des interdictions d'activités de conseil pesant sur les auditeurs externes (section 201)» (Rossignol, 2003, p. 24-25).

Toutefois, d'autres auteurs notent que les services de non-audit fournis par les commissaires aux comptes peuvent compromettre l'indépendance de ces derniers (Freise et *al.* 2008) et conduire à plus de planification fiscale agressive (Richardson et *al.* 2012). Dans le but d'examiner l'impact des caractéristiques de la fonction d'audit externe sur la planification fiscale agressive sur un échantillon d'entreprises australiennes cotées pour la période 2006-2009, Richardson et *al.* (2012) trouvent que si l'entreprise a recours à un auditeur BIG 4 et si les services de l'auditeur externe contiennent une faible proportion des services de non-audit (indépendance de l'auditeur externe), elle est moins susceptible d'être agressive sur le plan fiscal.

Le cumul des services d'audit externe et des autres services est interdit par la réglementation de la profession des experts comptables de certains pays. La loi de sécurité financière en France interdit aux commissaires aux comptes d'exercer auprès du même

client d'autres fonctions de conseils n'entrant pas dans les diligences directement liées à la mission de commissariat. En Tunisie, il s'agit d'une incompatibilité légale prévue par la loi n°88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable dans son article 23 qui stipule que «les commissaires aux comptes, leurs conjoints, leurs salariés, ou les personnes exerçant pour leur compte, ne peuvent se voir confier aucune mission d'expertise comptable ou toute autre mission contractuelle de la part de la société dont ils assurent le contrôle, de ses administrateurs, de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société ou dont la société possède au moins le dixième de son capital. Il leur est interdit d'en recevoir un avantage quelconque en plus de la rémunération afférente à la mission légale de certification».

Par ailleurs, le commissaire aux comptes doit, dans le cadre de sa mission de contrôle des comptes, dégager les faits délictueux et les révéler au procureur de la république (article 270 du code des sociétés commerciales). Selon l'article 271 du même code, la non révélation des faits délictueux et la confirmation d'informations mensongères sur la situation de la société entraînent des sanctions pénales pour le commissaire aux comptes (emprisonnement d'un an à cinq ans et une amende de mille deux cents à cinq mille dinars ou de l'une de ces deux peines). D'après l'article 22 de la loi 88-108 du 18 août 1988, l'administration fiscale a également la possibilité de saisir la commission de contrôle lorsqu'il est prouvé, lors d'un redressement fiscal d'une société soumise au contrôle d'un commissaire aux comptes, que ce dernier a pu avoir connaissance d'irrégularités fiscales dans le cadre de l'exécution normale de sa mission mais ne les a pas signalées.

La loi de renforcement de la sécurité des relations financières en Tunisie (2005) ainsi que la disposition prévue par l'article 22 de la loi 88-108 du 18 août 1988 semblent ainsi inciter les commissaires aux comptes à détecter les risques fiscaux des entreprises.

2.3. Législateur

Dans le but d'assurer une meilleure transparence de la situation financière de l'entreprise et afin de garantir une meilleure gestion des risques, les autorités réglementaires de plusieurs pays dans le monde s'efforcent de mettre en place des obligations légales de divulgation d'informations se rapportant au processus de gestion des risques ainsi qu'à la constatation comptable de ces risques. En Tunisie, les autorités réglementaires exigent la publication par les entreprises d'informations sur les systèmes de contrôle interne et la constatation de la charge probable d'impôt. D'autres organismes privés ont institué des guides de bonne conduite dans lesquels ils ont soulevé la nécessité

d'une gestion du risque fiscal au niveau des entreprises et d'une publication des facteurs de risques dans le rapport annuel.

2.3.1. Obligations de divulgation d'informations sur le système de contrôle interne

Pour garantir l'efficacité du système de contrôle interne et par la suite de la stratégie de gestion des risques, des lois récemment émises exigent que la direction et l'auditeur externe attestent de la qualité du système de contrôle interne et divulguent ses défaillances au public. La loi *Sarbanes Oxley*, entrée en vigueur le 30 juillet 2002, constitue la première initiative à ce niveau. Elle constitue une réponse directe aux scandales financiers vécus aux Etats-Unis à la fin de l'année 2001 et au début de l'année 2002, dont on peut citer les affaires Enron, Worldcom, Xerox…

Celle loi contient des dispositions visant le renforcement de la fiabilité des états financiers, du contrôle interne et de la gestion des risques. Selon la section 404 de la loi, dénommée «*Management assessment of internal controls*», les entreprises cotées sur les marchés financiers des Etats-Unis doivent élaborer un rapport sur le contrôle interne joint au rapport annuel. Ce rapport doit confirmer que la direction est responsable de la mise en place et de la gestion d'une structure de contrôle interne adéquate et de procédures pour la communication financière. Il doit aussi contenir une évaluation de l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de communication financière à la date de clôture des comptes. Les auditeurs doivent, à leur tour, attester de l'évaluation du système de contrôle interne faite par la direction (Stolowy et *al.*, 2003).

En application de cette loi, Dmitri (2006) souligne que les questions fiscales représentent plus de 24% des faiblesses significatives de contrôle interne citées par les entreprises cotées à la SEC (Securities ans Exchange commission) qui ont un chiffre d'affaire dépassant 500 millions de dollars et qui ont divulgué des faiblesses de contrôle interne pour l'année 2004. Selon Elgood et *al.* (2008), «l'impôt continue à être parmi les domaines les plus fréquemment cités de faiblesses majeures sous la section 404 de la loi *Sarbanes Oxley* et nous n'avons aucune raison de croire que l'expérience serait différente pour la fiscalité des entreprises non cotées à la SEC».

Un an plus tard, la loi de sécurité financière est apparue en France pour s'appliquer pour les exercices comptables ouverts à partir du 1er janvier 2003. Cette loi prévoit que le président du conseil d'administration ou de surveillance de toute société anonyme, doit rendre compte dans un rapport intégré au rapport de gestion, des procédures de contrôle

interne mises en place par la société (Articles L225-37 et L225-68 du code de commerce). Les commissaires aux comptes doivent aussi présenter, dans leurs rapports, des observations sur l'évaluation du contrôle interne faite par l'entreprise et se rapportant à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

En Tunisie, la loi de renforcement de la sécurité des relations financières a été promulguée le 18 octobre 2005. Cette loi contient des dispositions visant le renforcement de la transparence, du contrôle des comptes, de l'indépendance des commissaires aux comptes, de la création des comités d'audit permanents et des obligations de divulgations relatives aux sociétés faisant appel public à l'épargne ainsi qu'aux sociétés cotées. Comme pour les lois déjà citées, la loi tunisienne prévoit aussi que le rapport annuel sur la gestion des sociétés cotées et faisant appel public à l'épargne doit contenir, entre autres, des éléments sur le contrôle interne et que le rapport du commissaire aux comptes doit inclure une évaluation générale du contrôle interne.

2.3.2. Obligation de comptabilisation du risque fiscal

Outre la divulgation d'informations sur le système de contrôle interne et de gestion des risques, la norme comptable n° 48 du FASB a été mise en place aux Etats Unis en 2006 pour l'évaluation et la comptabilisation des positions fiscales incertaines. Cette norme intitulée «*Accounting of uncertainty in Income taxes*» constitue le changement le plus important dans la comptabilisation des impôts sur les bénéfices aux Etats-Unis (Abell, 2007 ; Mills et *al.* 2010 ; Hogan et Mühlemann, 2006) ; selon cette norme, les entreprises doivent détecter les positions fiscales incertaines[43] ayant une probabilité de réalisation supérieure à 50%, les évaluer et les comptabiliser.

La norme 48 du FASB se base sur une approche en deux étapes pour la comptabilisation des positions fiscales incertaines. La première étape consiste à respecter le seuil de reconnaissance d'une position fiscale incertaine au niveau des états financiers (Abell, 2007). Il s'agit de déterminer si le bénéfice en relation à une position fiscale peut être porté dans les comptes de la société et ce en fonction qu'il est «plus probable qu'improbable»[44] que le bénéfice fiscal sera maintenu par l'administration fiscale en cas de vérification

[43] Une position fiscale est « un fait concret fiscal qu'une entreprise représente dans sa déclaration d'impôt (p. ex une dépense est déductible fiscalement) et qui par conséquent peut créer un bénéfice fiscal » (Hogan et Mühlemann, 2006, p. 4). Ce terme est utilisé dans la norme 48 du FASB pour désigner l'ensemble des incertitudes liées à la détermination de l'impôt sur les bénéfices. Ces incertitudes peuvent être liées à une position prise dans une déclaration antérieure ou une position qui sera prise dans les déclarations futures d'impôts (Abell, 2007) et se réalisent à cause de la difficulté d'application de certaines règles fiscales, caractérisées par leur ambigüité, à un ensemble de circonstances (Mills et al. 2010).

[44] C'est la traduction de l'expression « *a more likely than not chance* »

(Booth, 2007).[45] Ainsi, seules les positions fiscales qui atteignent le seuil de reconnaissance seront évaluées, dans une deuxième étape, et portées au bilan. Cette évaluation se fait comme suit : c'est la valeur la plus élevée du bénéfice associée à une position fiscale avec une probabilité cumulative supérieure à 50% (Booth, 2007 ; Hogan et Mühlemann, 2006, Fleming et Whihenburg, 2007).

Cette disposition légale a engendré une croissance significative de la divulgation sur le risque fiscal pour les entreprises cotées à la SEC. Cette extension de l'obligation de divulgation vise à améliorer le fonctionnement du marché financier en ce qui concerne l'évaluation du risque par les investisseurs potentiels et essaie de réduire l'asymétrie d'information dans la relation principal – agent entre les actionnaires et le dirigeant (Schön, 2008).

D'après Mills et *al.* (2010), malgré que l'objectif du FASB, en introduisant la norme n°48, fût de fournir de l'information aux utilisateurs des états financiers, l'administration fiscale peut également utiliser cette même information. En effet, les autorités fiscales peuvent en tenir compte dans le cadre de la conduite de leurs opérations de contrôle mais doivent, selon Schön (2008), le faire avec beaucoup de précaution[46]. En effet, l'accès des autorités fiscales à de telles informations peut fausser le fonctionnement efficace de ces règles de divulgation: les dirigeants vont soit s'abstenir de se lancer dans des stratégies fiscales risquées s'ils sont conscients de la surveillance accrue par les autorités fiscales, soit essayer de cacher la véritable ampleur et la nature des risques fiscaux pour les actionnaires afin de ne pas compromettre la réussite d'un projet fiscal (Schön, 2008).

Par ailleurs, ces deux étapes de reconnaissance et d'évaluation d'une position fiscale incertaine impliquent, selon Booth (2007), un degré élevé de jugement et de complexité dans leur application.

A la suite de la norme 48 du FASB, l'Internationam accouting standards (ci-après IAS) 37 intitulée «provisions, passifs éventuels et actifs éventuels» a vu le jour. Cette norme comptable internationale s'appuie sur le concept du «bon estimateur» (en anglais «*best estimate*») pour la comptabilisation des provisions ou des passifs mais repose aussi sur des

[45] Seulement les positions fiscales qui atteignent au minimum la limite de 50% seront évaluées dans le bilan (Hogan et Mühlemann, 2006)

[46] D'après l'OCDE (2009), les comptes publiés constituent une source importante de renseignements sur les grandes entreprises. Ces comptes doivent, dans de nombreux pays, inclure un état sur les différences existantes entre les impôts exigibles estimés lors de l'audit des comptes et les données fiscales figurant dans le compte de résultat. Aux Etats-Unis, l'IRS demande à certaines grandes entreprises de remplir un formulaire présentant les différences entre les montants indiqués dans les états financiers et ceux figurant sur la déclaration fiscale.

conditions de reconnaissance du passif. En effet, selon le paragraphe 14 de la norme 37, «un passif doit être reconnu si :

- l'entreprise à une obligation actuelle qui résulte d'un événement passé ;
- il est probable (*more likely than not*) qu'une sortie de ressources représentative d'avantages économiques sera nécessaire pour répondre à l'obligation ;
- une estimation fiable de la valeur de l'obligation peut être faite».

D'après ce qui précède, il existe bien une différence dans la comptabilisation des positions fiscales incertaines entre les normes américaine et internationale (Booth, 2007 ; Newell, 2008). En effet, selon Newell (2008, p. 4), «il convient de noter que les IFRS et les PCGR du Canada actuellement en vigueur reposent sur une méthode basée sur le «passif» ou la «provision», tandis que les PCGR des États-Unis reposent sur un modèle de «mesure des avantages». Booth (2007) analyse aussi les différences entre les deux systèmes et en dégage les différences potentielles. Il s'agit essentiellement des différences de mesure, des différences de reconnaissance, des différences liées à la prise en considération des évènements postérieurs à la clôture du bilan ainsi qu'à la prise en compte des intérêts et des pénalités de retard[47].

Quant au contexte tunisien, le législateur n'a pas institué une norme spécifique pour la comptabilisation des positions fiscales incertaines. Toutefois, dans la nomenclature des comptes figure le compte 155 provisions pour impôts ou le compte 485 provisions courantes pour impôts.[48] D'après la norme comptable générale, ces comptes «enregistrent la charge probable d'impôt dont la prise en compte définitive dépend des résultats et d'événements futurs».

Sur le plan fiscal, les provisions pour risques et charges ne sont pas déductibles au titre de l'exercice de leur constatation comptable. Aussi, toute reprise sur provision initialement non déduite doit être déduite fiscalement des produits imposables. La provision pour risques et charges ne sera ainsi prise en considération en tant que charge fiscale qu'à la réalisation du risque (Yaïch, 2004a).

---

[47] Les différences liées à la reconnaissance et à la mesure des positions fiscales incertaines ont été déjà explicitées. Quant aux événements postérieurs à la clôture de l'exercice, les normes IAS en traitent alors que le FIN 48 ne tient pas compte de ces événements. Les incertitudes fiscales couvrent, selon FIN 48, le calcul des intérêts et des pénalités mais ces derniers ne font pas partie du calcul des provisions selon les normes IAS.

[48] Ces comptes sont les subdivisions des comptes 15 provisions pour risques et charges et 48 provisions courantes pour risques et charges respectivement. Le compte 48 est destiné à enregistrer les provisions pour risques et charges dont la survenance est probable dans les douze mois à partir de la date de clôture.

Il convient de mentionner dans ce cadre que la norme 21 relative à la présentation des états financiers des établissements bancaires ne contient pas une disposition spécifique à la constatation de la charge probable d'impôt. Le même compte doit ainsi s'appliquer pour les établissements bancaires, bien que la rubrique du bilan à laquelle elle fait partie prend une autre appellation (autres passifs). Pour la norme comptable n° 26 relative à la présentation des états financiers des entreprises d'assurance et/ou de réassurance, ces dernières doivent mentionner, entre autres, les informations suivantes dans les notes sur le bilan : « les provisions pour risques et charges ventilées selon l'objet de chacune en distinguant, au moins, les provisions pour retraites, les provisions pour impôts et les autres provisions » (p. 10). Ces provisions sont inscrits au passif du bilan sous la rubrique «provisions pour autres risques et charges ».

Par ailleurs, d'après la norme comptable générale, les états financiers doivent contenir le bilan, l'état de résultat, l'état de flux de trésorerie et les notes aux états financiers. Ces notes « comprennent les informations détaillant et analysant les montants figurant dans le corps du bilan, de l'état de résultat et de l'état de flux de trésorerie ainsi que des informations supplémentaires qui sont utiles aux utilisateurs tels que les engagements et les passifs éventuels » (p. 11). Dans ce cadre, la norme comptable 14 relative aux éventualités et événements postérieurs à la date de clôture a cerné la nature des différentes situations d'éventualités et d'événements survenant après la date de clôture d'un exercice et a défini le traitement à leur réserver, compte tenu de la particularité de chacune d'entre elles. Cette norme distingue les éventualités des événements postérieurs à la date de clôture. L'éventualité désigne, selon cette norme, « les circonstances ou situations existant à la date de clôture, dont l'incidence financière sera déterminée par des événements futurs, qui peuvent ou non survenir. De nombreuses situations ou conditions de ce type sont traduites dans les états financiers par des provisions conformément à la convention comptable de la périodicité. D'autres situations nécessitent la production d'informations complémentaires au niveau des états financiers » (p. 2). Ces éventualités sont liées à l'incertitude de l'événement futur. Elles peuvent être de nature fiscale telles que le risque de perte du droit de restitution du crédit de TVA ou le risque de perte du droit de bénéfice des avantages fiscaux qui sont liés à l'événement futur de contrôle qui sera éventuellement exercé par l'administration fiscale. La constatation de l'éventualité à incidence future négative se fait, selon la norme 14, soit par le biais d'une provision, soit par une mention dans les notes aux états financiers si la perte future n'est que peu probable et ne peut être raisonnablement estimée. Il s'en suit que le risque fiscal peut faire partie de ces éventualités et peut être soit

mentionné dans les notes aux états financiers soit constaté dans les états sous la forme d'une provision.

Pour les événements survenant après la date de clôture, la norme 14 stipule que « des événements se produisant entre la date de clôture de l'exercice et la date de publication des états financiers, peuvent rendre nécessaires des modifications de certains postes de l'actif ou du passif ou entraîner une information complémentaire » (p. 4). Ces événements peuvent être de deux types. Le premier type se traduit par des événements liés à des conditions existant à la date de clôture et la norme 14 a donné l'exemple de la notification de redressement faisant suite à un contrôle fiscal ou l'exemple d'un jugement intervenu. Dans ce cas, l'entreprise doit procéder à une modification des comptes concernés au niveau des états financiers et fournir une information complémentaire ou rectificative. Le deuxième type se rapporte aux événements non liés à des conditions existant à la date de clôture de l'exercice et qui sont survenus entre la date de clôture des comptes et la date de publication des états financiers. Dans ce cas, l'entreprise ne doit pas procéder à la modification des comptes mais porter une mention au niveau des états financiers. Parmi les exemples cités dans la norme figure le contrôle fiscal qui est réalisé après la date de clôture. Il s'agit en d'autres termes d'un risque fiscal qui doit être mentionné dans les notes aux états financiers. Dans ce cadre, il doit être procédé à une description de la nature de l'événement et à une estimation de son incidence financière ou à une déclaration indiquant qu'il est impossible de faire une telle estimation (norme 14).

Cette norme met ainsi l'accent sur le risque fiscal qui peut naître d'une éventualité ou d'un événement postérieur à la date de clôture et s'applique pour l'ensemble des sociétés non financières et financières[49].

Il convient, dans ce cadre, de poser les questions suivantes : les entreprises tunisiennes procèdent-elles à la comptabilisation de provisions liées à des charges fiscales incertaines ? Autrement dit, ces entreprises donnent-elles le détail du compte 15 ou 48 dans leur rapport annuel ? Ces entreprises tiennent-elles compte dans leurs états financiers des éventualités et des événements postérieurs à la date de clôture pouvant être à l'origine d'un risque fiscal. Le dépouillement des états financiers des entreprises tunisiennes cotées va permettre de répondre à ces questions.

[49] D'après la norme 26 relative à la présentation des états financiers des entreprises d'assurance et/ou de réassurance, « les notes aux états financiers comprennent également des informations complémentaires utiles aux utilisateurs tels que les engagements et éventualités qui ne figurent pas dans les états financiers et, en général, toutes informations significatives nécessaires pour une juste appréciation du patrimoine et la situation financière de l'entreprise » (p. 7).

2.3.3. Guides de bonne conduite en matière de gouvernance d'entreprise et de publication d'informations sur le système de contrôle interne

En Tunisie, outre les exigences réglementaires relatives au système de contrôle interne ainsi qu'à la constatation du risque fiscal dans les états financiers, d'autres codes de bonne conduite en matière de gouvernance des entreprises soulèvent la nécessité d'assurer une transparence de la stratégie de gestion des risques, notamment le risque fiscal. A titre d'exemple, le guide de bonnes pratiques de gouvernance des entreprises tunisiennes élaboré en 2008 par l'Institut Arabe des Chefs d'entreprises en collaboration avec le *Center of International Private Entreprise* soulève le rôle de la fonction fiscale, du conseiller externe, de l'administration fiscale et du commissaire aux comptes dans la gestion des risques fiscaux. Selon les termes de ce code : «le présent code encourage toute entreprise à la transparence fiscale :

- introduire dans son organisation une fonction fiscale ayant pour mission la maîtrise des risques fiscaux et l'optimisation de sa politique fiscale ;
- consulter des experts pour obtenir des avis en matière d'interprétation et d'application des accords, des statuts ou des règlements au regard de la fiscalité ;
- s'adresser à l'administration fiscale pour demander son avis chaque fois qu'elle se trouve confrontée à un problème d'interprétation de textes fiscaux (technique du rescrit ou «*ruling*») ;
- aider son Commissaire aux Comptes à vérifier l'existence éventuelle de risques fiscaux et à lui fournir toutes les documentations et informations nécessaires à cette fin» (p. 26).

Les dispositions de ce guide, bien que non obligatoires, sont de nature à éveiller les entreprises sur la problématique des risques fiscaux et à les orienter et les encourager à la gestion de ces risques.

Le même institut a également édité un guide du rapport annuel des entreprises tunisiennes en 2009. Ce guide «vise à faciliter la tâche d'élaboration du rapport annuel et à le rendre plus intelligible permettant ainsi une meilleure comparabilité avec les exercices écoulés et avec les publications des autres sociétés de la place» (p. 3). Ce guide recommande la publication des facteurs de risques spécifiques à chaque type d'entreprise. Selon les termes de ce guide, il s'agit de «présenter dans une section intitulée facteurs de risque, les facteurs de risque propres à la société ou à son secteur d'activité, mentionner que la société a procédé à une revue de ses risques et qu'elle considère qu'il n'y a pas

d'autres risques significatifs hormis ceux présentés, et lister les risques spécifiques que la société juge pertinents et significatifs» (p. 18).

Selon le guide, il convient, dans une première étape, de présenter les facteurs de risques spécifiques à chaque entreprise et ce pour éclaircir les investisseurs et les diverses parties prenantes sur les risques qu'elle encourt. Cette présentation se fera sous la forme d'une typologie qui contient les risques juridiques et réglementaires, les risques opérationnels, les risques technologiques, les risques environnementaux, les risques financiers, le risque de prix des matières premières ainsi que d'autres types de risques. La présentation de chaque type de risque est accompagnée par la quantification des conséquences financières qui peuvent en découler pour l'entreprise. Dans une deuxième étape, il s'agit d'indiquer la stratégie de gestion adoptée par l'entreprise pour se prémunir contre ces risques. L'entreprise doit surtout mentionner la modalité de traitement choisi pour chaque type de risque : transfert, réduction, acceptation…

Il s'ensuit que le risque fiscal peut faire partie des risques qui font l'objet de divulgation dans ce rapport en précisant son impact financier ainsi que sur la modalité de sa gestion. Ceci est de nature à avertir les parties prenantes de la possibilité de sa réalisation ainsi que de son impact pour l'entreprise.

2.4. Administration fiscale

Puisque les mécanismes de contrôle étudiés permettent la réduction des conflits d'agence actionnaires - dirigeant et ne visent pas essentiellement l'intérêt de l'administration fiscale, cette dernière doit mettre en place des stratégies et des structures afin de réduire au minimum les cas d'inobservation des règles fiscales (OCDE, 2004). Plusieurs pays ont récemment modifié les méthodes de travail de leurs administrations fiscales. L'administration fiscale tunisienne a également pris de nouvelles mesures visant à l'amélioration des relations avec les contribuables.

2.4.1. Mesures de gestion du risque fiscal adoptées par les administrations fiscales dans le monde

L'OCDE a mené une étude en 2004 intitulée «gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale» dans laquelle elle a examiné les principes généraux mis en œuvre dans un grand nombre de pays pour l'identification et le traitement du risque d'indiscipline fiscale. Le but pour les autorités fiscales est de permettre l'utilisation optimale de leurs ressources afin d'assurer le respect par le contribuable de ses obligations fiscales. L'étude expose aussi les différentes étapes d'une démarche stratégique pour

l'identification et le traitement des risques d'indiscipline fiscale. Ces étapes sont les suivantes : établir le contexte dans lequel l'administration fiscale doit intervenir, identifier les risques, évaluer et hiérarchiser les risques, analyser les comportements sous l'angle de la discipline fiscale, choisir la stratégie de traitement, appliquer les stratégies et évaluer les résultats. Cette étude a mis également l'accent sur l'importance de la collaboration des autorités fiscales avec les organismes professionnels et les praticiens de la fiscalité (dont les conseillers fiscaux) pour assurer une meilleure gestion du risque d'indiscipline fiscale. Ainsi, parallèlement au processus de gestion des risques fiscaux conduits par les entreprises, les autorités fiscales procèdent aussi à la conduite d'une stratégie de gestion de ces mêmes risques.

Plus récemment, une autre étude de l'OCDE (2009) intitulée «*corporate governance and tax risk management*» présente l'expérience de trois pays, à savoir l'Australie, le Canada et le Chili dans l'encouragement d'une bonne gouvernance d'entreprise et d'une amélioration de la relation avec les grandes entreprises à travers les approches de gestion des risques fiscaux saines adoptées. Les expériences des trois pays montrent que les grandes entreprises qui ont une bonne gouvernance d'entreprise et des relations plus transparentes avec les administrations fiscales peuvent s'attendre à moins d'intervention de contrôle, à une plus grande certitude ainsi qu'à la réduction des coûts de conformité fiscale. Un mouvement général s'est ainsi opéré par les administrations fiscales vers des approches plus collaboratives avec les contribuables qui se fondent sur le respect mutuel, la confiance et la transparence. L'expérience des trois pays montre aussi que le dialogue en temps réel entre l'administration fiscale et les grandes entreprises sur les risques fiscaux (généralement avant la conduite d'une opération) peut réduire les pertes de ressources pour l'administration et éviter les sanctions fiscales pour le contribuable.

Ainsi, la méthode de rescrit adoptée par un certain nombre d'administrations fiscales dans le monde est de nature à réduire le risque fiscal du contribuable. Cette méthode consiste, pour l'entreprise, à interroger sur le traitement fiscal d'une opération l'administration fiscale, avant sa mise en œuvre. Selon l'OCDE (2008, p. 41), «les décisions '*rulings*' jouent un rôle clé pour inciter les contribuables et leurs conseillers à mieux communiquer et à faire preuve de plus de transparence s'agissant de certains problèmes ou transactions. Ces mécanismes permettent aux contribuables et à ceux qui les conseillent de chercher en amont à acquérir une certitude quant aux conséquences fiscales d'un ensemble de circonstances particulières».

En France, la technique de rescrit « permet à un redevable de bénéficier de garanties sur l'application de la législation fiscale à sa situation particulière » (Rapport d'activité de 2011 de la direction générale des finances publiques). Toutefois, cette méthode n'est pas encore applicable en Tunisie. Baccouche (2009) souligne le refus d'introduction du rescrit fiscal dans la législation fiscale tunisienne. Une telle technique est conçue au nom de la sécurité juridique de l'entreprise. Il ajoute qu' «actuellement, l'aléa fiscal est très élevé et le législateur n'a pas encore éprouvé le besoin d'instituer la technique de rescrit. Pourtant, cette dernière permet de rassurer, de maîtriser le risque fiscal et pour tout dire, elle permet une meilleure gouvernance de l'entreprise. En outre, elle crédibilise l'administration fiscale qui, disons-le sereinement, a b esoin de soigner son image dans l'imaginaire collectif» (Baccouche, 2009, p. 45). Il est utile, toutefois, de signaler que le recours à cette méthode peut avoir des effets négatifs dans la mesure où il peut attirer l'attention de l'administration sur des opérations qui auraient pu passer à l'abri de cette dernière.

Par ailleurs, selon l'OCDE (2009), les administrations fiscales peuvent envisager d'initier un dialogue direct avec les PDG et les conseils d'administration afin de s'assurer qu'ils connaissent leur rôle dans la mise en place d'une bonne approche de la gouvernance d'entreprise pour la gestion des risques fiscaux. Selon la même étude, une telle approche peut inclure les éléments suivants :

- Un cadre propre pour gérer les risques fiscaux et se conformer aux obligations fiscales ;
- Une bonne capacité fiscale interne ;
- Des exigences de *reporting* qui assurent que les risques fiscaux significatifs soient communiqués aux preneurs de décision tels que le directeur financier, le PDG, le conseil d'administration ou son comité d'audit ;
- Des procédures de revue appropriées et d'approbation des transactions importantes ;
- Une capacité de minimisation du risque fiscal efficace y compris dans la relation de l'entreprise avec les juridictions fiscales applicables ;
- Une capacité à év aluer régulièrement l'efficacité des systèmes de gouvernance fiscale.

Parmi les conclusions de l'étude de l'OCDE (2009), les expériences diverses de l'Australie, du Canada et du Chili dans l'encouragement de la gouvernance d'entreprise et de l'amélioration des relations avec les grandes entreprises montrent un certain nombre de bonnes pratiques que les administrations fiscales des autres pays peuvent trouver utiles.

Les autorités fiscales au Royaume-Uni ont développé une nouvelle approche pour la gestion du risque fiscal des grandes entreprises (Freedman et *al.* 2009). Cette approche consiste à attribuer un taux de risque à chaque entreprise (en anglais *Risk rating approach*). Le risque fiscal est défini par HMRC comme suit: «*the likelihood of failure to pay the right tax at the right time, or of not understanding what the right position might be*». L'objectif de cette approche du taux de risque est de permettre un usage efficace des ressources des autorités fiscales dans la résolution des problèmes. HMRC considère aussi que cette approche constitue un moyen pour motiver les entreprises à changer leur comportement en termes de transparence, gouvernance et planification fiscale.

Le calcul des taux de risque repose sur deux types de facteurs : des facteurs inhérents (le changement, la complexité et les questions de frontière) et des facteurs comportementaux (notamment la gouvernance d'entreprise, la stratégie fiscale de l'entreprise…). Ces derniers représentent, selon HMRC, plus de poids que les facteurs inhérents. L'un des critères du taux de risque fixés par HMRC est la stratégie fiscale de l'entreprise. Un aspect important de ce critère est l'attitude de l'entreprise à l'égard de la planification fiscale et de l'évasion. A travers l'examen des attitudes des directeurs fiscaux de trente groupes d'entreprises à l'égard de cette nouvelle approche développée par les autorités fiscales au Royaume-Uni, la corrélation entre le taux de risque fiscal et le comportement de planification fiscale est évident dans le sens où la majorité des répondants ayant enregistré un taux de risque faible semblent éviter les activités qu'ils considèrent comme relevant d'une planification fiscale agressive (Freedman et *al.* 2009). Les entreprises ayant un risque fiscal élevé vont subir une surveillance plus intense par rapport aux entreprises à faible taux de risque.

Russ (2008) examine aussi l'environnement juridique et fiscal actuel de la Nouvelle Zélande et fait état des outils de gestion fiscale disponibles. La Nouvelle Zélande, pays membre de l'OCDE, adopte une approche à base du risque dans ses relations avec les contribuables pour déterminer ceux à retenir pour contrôle. Les autorités fiscales du pays divulguent ainsi aux contribuables certaines opérations fiscales qui feront l'objet d'un contrôle ; ceci permet aux contribuables de choisir leur position fiscale pour ces opérations. De plus, ces autorités ont créé en 2004 le «*Risk and Intelligence Unit*» ayant pour rôle l'identification et le classement du risque des grandes entreprises de la Nouvelle Zélande. L'unité travaille sur la modification des méthodologies du risque tout en introduisant d'autres critères et ce pour permettre une analyse plus approfondie et une classification plus objective.

Par ailleurs, Rossignol (2010) signale que la réorganisation de l'administration fiscale en France par la mise en place de nouvelles applications informatiques ainsi que par la création de la direction des grandes entreprises et du service des impôts des entreprises, est de nature à renforcer le dispositif de contrôle et à accroître le risque de détection des irrégularités fiscales. La direction des grandes entreprises «offre aux grands groupes un guichet et une équipe unique- au lieu d'une centaine d'interlocuteurs parfois- de fiscalistes polyvalents assurant l'assiette et le recouvrement de tous les impôts dus par les sociétés» (Parent, 2004).

2.4.2. Nouvelles mesures adoptées par les autorités fiscales tunisiennes

La Tunisie a mis en place la direction des grandes entreprises relevant de la direction générale des impôts. En vertu du décret n° 2008-94 du 16 janvier 2008, portant organisation et attributions des services extérieurs de la direction générale des impôts au ministère des finances[50], quatre services extérieurs relèvent de cette direction : la direction des grandes entreprises, des centres régionaux de contrôle des impôts, des bureaux de contrôle des impôts et des bureaux de la garantie.

«La direction des grandes entreprises est chargée de la gestion des dossiers fiscaux d'une catégorie d'entreprises compte tenu, notamment, de leur secteur d'activité ou de l'importance de leur chiffre d'affaire» (article 2 du décret n°2008-94). Elle est chargée principalement de contrôler le respect des règles fiscales par les contribuables, de collecter les informations et données nécessaires aux opérations de contrôle, de préparer les programmes de contrôle et d'assurer le suivi de leur exécution. Le décret n° 2008-201 du 29 janvier 2008 fixe le champ et les conditions d'intervention de la direction des grandes entreprises.

La loi de finances pour 2011 a également apporté des nouveautés au code des droits et procédures fiscaux (ci-après CDPF) en y ajoutant un quatrième titre intitulé «procédures d'encadrement de l'action de l'administration fiscale et de l'administration du recouvrement». Ces nouvelles dispositions s'inscrivent, selon Derbel (2010), dans le cadre

[50] En Tunisie et d'après le décret n° 2007-1198 du 14 mai 2007 modifiant et complétant le décret n° 91-556 du 23 avril 1991 portant organisation du ministère des finances, son administration centrale comprend, entre autres, trois directions qui se préoccupent de la matière fiscale (article 12 nouveau). Il s'agit de la direction générale des études et de la législation fiscales, la direction générale des impôts et la direction générale des avantages fiscaux et financiers. La direction générale des impôts est celle qui se préoccupe de la programmation et de l'inspection des opérations de contrôle fiscal, du suivi du contentieux fiscal et des activités des services extérieurs.

de la poursuite des mesures de réconciliation de l'administration fiscale avec le contribuable.

D'après le même auteur, «les nouvelles dispositions portent sur la création de trois organes à caractère consultatif et qui ont pour mission de lever les difficultés rencontrées par les contribuables et d'œuvrer au rapprochement des positions de l'administration fiscale et du contribuable» (p. 14). Ces trois organes sont le médiateur fiscal, les commissions d'encadrement du contrôle fiscal et la commission de réexamen des arrêtés de taxation d'office.

Le médiateur fiscal, crée auprès du ministère des finances, «examine les requêtes individuelles des personnes physiques et des personnes morales relatives aux difficultés qu'elles rencontrent dans leurs relations avec l'administration fiscale ou avec l'administration du recouvrement et fait de son mieux pour aplanir ces difficultés à l'exception des requêtes relatives à l'imposition ou au titre desquelles une décision juridictionnelle est prononcée. Le médiateur fiscal exerce sa mission en toute indépendance à l'égard de l'administration fiscale et de l'administration du recouvrement» (article 113 du CDPF). Sa nomination constitue ainsi une autre garantie donnée aux contribuables. Selon l'article 16 du CDPF, «le médiateur fiscal remet au ministre des finances un rapport annuel sur son activité dans lequel il consigne ses propositions et recommandations pour promouvoir la qualité des prestations de l'administration fiscale et de l'administration du recouvrement et renforcer la conciliation avec les contribuables».

La loi des finances 2011 a aussi institué les commissions d'encadrement du contrôle fiscal aussi bien sur les plans national que régional, commissions qui donnent leurs avis sur les dossiers de vérifications fiscales préliminaires ou approfondies et ce avant l'établissement de l'arrêté de taxation d'office. D'après l'article 122 du CDPF, le contribuable peut saisir cette commission pour statuer sur les résultats de la vérification de sa situation fiscale qu'il conteste, par le biais d'une demande adressée à l'administration fiscale en charge du dossier. Une telle disposition vise à garantir les droits des contribuables et permet de contrôler les travaux de vérification fiscale. Toutefois, l'institution de ces commissions n'a pas été effectuée concrètement et les dispositions qui lui sont afférentes ont été abrogées par la loi des finances pour l'année 2012. Selon l'article 57 de cette loi, « sont abrogées les dispositions du deuxième chapitre du quatrième titre du code des droits et procédures fiscaux. L'abrogation entre en vigueur à partir du 1er janvier 2011 » (p. 932).

De surcroît, les arrêtés de taxation d'office peuvent faire l'objet de réexamen par une nouvelle commission instituée par la loi des finances 2011 : la commission de réexamen des arrêtés de taxation d'office. Le recours à cette commission peut se faire aussi bien par le contribuable que par l'administration fiscale en charge du dossier sur la base d'une demande écrite adressée au ministère des finances. D'après l'article 127 du CDPF, «la commission de réexamen des arrêtés de taxation d'office émet son avis sur les requêtes des contribuables par lesquelles ils demandent le réexamen des arrêtés de taxation d'office pour lesquels aucun jugement statuant sur le fond n'est prononcé, en raison de l'expiration du délai de recours prévus par l'article 55 du présent code ou en raison du rejet du recours pour un motif de forme, et ce à condition que la requête de réexamen soit présentée avant l'expiration de la cinquième année suivant celle au cours de laquelle l'arrêté est notifié au contribuable. L'administration fiscale peut, à son initiative, saisir la commission des arrêtés de taxation d'office visés par le présent article». Cette commission peut décider soit le retrait soit la révision des arrêtés de taxation d'office. Ses décisions ne peuvent faire l'objet ni d'opposition ni de recours. L'institution de cette commission vient ainsi conforter les droits du contribuable de se défendre même en l'absence des voies de recours juridictionnels.

Toutes ces nouvelles dispositions sont de nature à donner davantage de garanties au contribuable. Toutefois, elles couvrent, sauf pour le médiateur fiscal, la période postérieure à l'opération de vérification menée par l'administration fiscale. De ce fait, ces dispositions ne constituent pas des mesures préventives de gestion du risque fiscal.

Parallèlement, la création de la direction des grandes entreprises, parmi les services extérieurs de la direction générale des impôts au ministère des finances, est elle de nature à renforcer les prérogatives de l'administration fiscale, d'assurer un meilleur contrôle d'une catégorie de contribuables représentant une large proportion des recettes fiscales de l'Etat et de détecter ainsi les grandes entreprises ayant un niveau élevé de risque fiscal.

2.5. Juge fiscal

«L'impôt, plus que tout autre domaine du droit, est susceptible de faire naître les contentieux car il met aux prises deux acteurs, inégaux en fait et en droit, en dépit des garanties accordées aux contribuables, dans la mesure où l'on dispose d'un pouvoir de contrainte sur l'autre. Ce n'est que devant le juge que l'équilibre est rétabli» (Beltrame, 2008, p. 493).

L'examen du rôle du juge fiscal dans la résolution des litiges fiscaux qui surgissent entre le contribuable et l'administration fiscale revient à s'interroger sur la procédure de contentieux fiscal. Cette procédure varie selon les pays et couvre le contentieux de l'assiette, répressif, de recouvrement et de l'excès de pouvoir.

En Tunisie et avec la promulgation du CDPF au premier janvier 2002, le contentieux fiscal se trouve détaché de l'administration fiscale, en matière d'impôts directs, d'impôts sur le chiffre d'affaires et des droits d'enregistrement et de timbre. D'après Baccouche (2008, p. 364), «en séparant l'administration de la fonction contentieuse, le code des procédures fiscaux a franchi un pas important vers la neutralité de la juridiction fiscale même si cette neutralité reste tributaire de la question générale de l'indépendance de la justice».[51] Ce code s'intéresse au contentieux d'assiette et pénal.[52]

Le contentieux de l'assiette «consiste en une contestation juridictionnelle de la base d'imposition qui couvre aussi bien les recours portant opposition aux arrêtés de taxation d'office que les recours relatifs à la restitution de l'impôt» (Drira, 2008, p. 349). Ce contentieux couvre ainsi l'opposition contre l'arrêté de taxation d'office ainsi que l'opposition contre le refus de l'administration de la demande en restitution de l'impôt perçu en trop (Yaich, 2009). Le juge pénal ou répressif a quant à lui pour rôle de «rechercher si le prévenu a commis l'infraction relevée à son encontre et dans l'affirmative lui infliger la peine prévue par la loi » (Drira, 2008, p. 349). Dans ce cadre, le juge fiscal en Tunisie est constitué par le tribunal de première instance, par la cour d'appel et par la cour de cassation.[53]

D'après l'article 54 du CDPF, «les tribunaux de première instance sont compétents pour statuer, en premier ressort, sur les recours portant oppositions contre les arrêtés de taxation d'office ou relatifs à la restitution de l'impôt». L'article 67 du même code ajoute que «les jugements du tribunal de première instance rendus dans les recours prévus par l'article 54 du présent code, sont susceptibles d'appel devant la cour d'appel territorialement compétente, dans un délai de trente jours à compter de la date de la signification du jugement». Enfin, le recours en cassation se fait auprès du tribunal administratif et ce selon

[51] D'après Baccouche (2008, p. 10) dans son rapport introductif de la revue tunisienne de fiscalité (volume 9) : « jusqu'à la veille de l'entrée en vigueur du code des procédures fiscales en 2002, l'administration fiscale participait activement et autoritairement à la fonction juridictionnelle au détriment du contribuable. Sa mainmise quasi-totale sur le contentieux fiscal discréditait le juge fiscal, alors accusé, non sans raison, de partialité et d'incompétence ».

[52] Le code des droits et procédures fiscaux ne traite pas du contentieux de recouvrement. Ce contentieux « reste soumis à des textes à la fois épars et peu homogènes » (Baccouche, 2008, p. 395).

[53] Avant la promulgation du CDPF, le litige fiscal devait être examiné en premier et dernier ressort par la commission spéciale de taxation d'office.

l'article 69 du C DPF qui stipule que «le recours en cassation contre les arrêts des cours d'appel, rendus dans les recours prévus par l'article 54 du pr ésent code, s'effectue conformément aux procédures prévues par la loi organique relative au tribunal administratif et par les lois qui l'ont modifiée ou complétée».

Baccouche (2008) souligne que l'accroissement du recours à la procédure contentieuse en matière fiscale depuis la promulgation du code des droits et procédures fiscaux est un indicateur de confiance accordée au juge fiscal[54]. Il ajoute que cet accroissement «montre que le droit au recours juridictionnel, considéré, à juste titre, par le tribunal administratif comme une voie ouverte à toute personne lésée pour faire valoir ses droits conformément aux principes de l'Etat de droit, a g agné le domaine sensible des litiges fiscaux» (Baccouche, 2008, p. 356).

Dans la mesure où le code n'a pas institué un juge fiscal compétent pour statuer sur les litiges fiscaux, les pouvoirs publics ont organisé suite à l'entrée en vigueur de ce code des cycles de formation pour les magistrats[55]. Dans ce cadre, Baccouche (2008) souligne qu'il existe dans certains tribunaux tels que le tribunal de Sfax, une chambre fiscale présidée par le président du tribunal de première instance. [56]

Selon le même auteur, «le juge fiscal, lorsqu'il est intègre, doit pouvoir y contribuer en obligeant le fisc à être moins arrogant et en dissuadant le contribuable tenté de frauder» (Baccouche, 2008, p. 24). Ce juge doit aussi être indépendant et impartial (Fendri, 2008). Sa tâche est difficile dans la mesure où il doit maitriser une panoplie de législations et réglementations fiscales complexes.

Son rôle est ainsi subordonné à l'existence d'un litige entre l'administration et le contribuable qui présentent des intérêts divergents. Ce litige «trouve souvent son origine dans l'opinion d'un fonctionnaire confronté à celle d'un contribuable. L'un comme l'autre peut, lorsque les données du l itige s'y prêtent, se référer à des théories plus au moins incertaines de droit fiscal telles que la théorie de l'acte anormal de gestion ou de l'abus de droit. L'issue des débats est parfois incertaine car les qualifications sont incertaines» (Baccouche, 2008, p. 22).

---

[54] Baccouche (2008) souligne cependant que se pose la question de l'indépendance du juge fiscal qui reste un véritable problème lié à une question plus générale aussi délicate qui est l'indépendance de la justice.

[55] Selon Fendri (2008, p. 470), « l'organisation du système juridictionnel tunisien ne réserve pas un o rdre juridictionnel qui détient une compétence exclusive en matière fiscale ».

[56] Il est à signaler que pour les trois villes de Tunis, Sfax et Sousse présentent plus de contentieux. C'est pour cette raison que trois nouveaux tribunaux de première instance ont été crée en 2008 dans ces trois villes (Baccouche, 2008).

Fendri (2008) ajoute qu' «entre ces deux intérêts conflictuels s'interpose le juge fiscal qui, de par ses pouvoirs, est appelé à atténuer la rigueur du déséquilibre des forces pour pouvoir trancher le litige» (p. 471).

Le juge fiscal doit ainsi prendre des décisions en se basant sur son interprétation des questions qui sont à l'origine des litiges entre l'administration et le contribuable. Une revue de la jurisprudence fiscale permettra ainsi de dégager les questions fiscales qui sont à l'origine de ces litiges et donc de la présence d'un risque fiscal pour le contribuable.

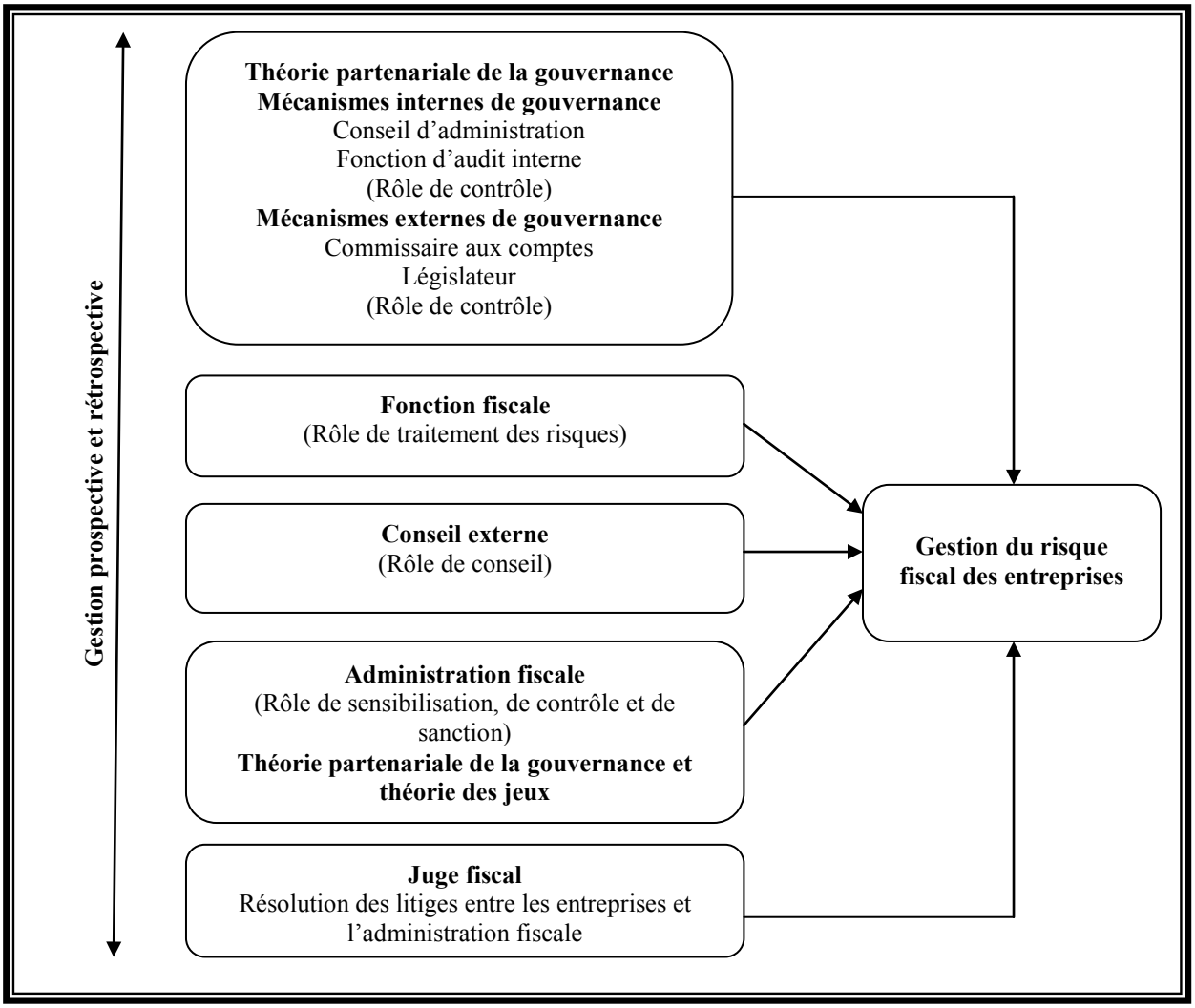

Figure 5 : Les divers acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal

Dans la phase juridictionnelle de première instance, il convient de mettre l'accent sur le rôle que peut jouer la commission consultative chargée de l'examen des requêtes des contribuables créée en avril 1999. Cette commission est chargée, entre autres, de traiter les dossiers de taxation au stade de la phase juridictionnelle de conciliation telle que prévue par les articles 60 et 61 du CDPF (Derbel, 2008). Ainsi d'après l'article 60 du CDPF, «le président du tribunal remet l'affaire au juge rapporteur qui fait de son mieux pour rapprocher les points de vues de l'administration et du contribuable…Lorsque le

contribuable et l'administration conviennent d'un arrangement, le juge rapporteur leur fixe un délai pour le concrétiser par la signature d'un procès-verbal de conciliation. L'affaire est classée sur présentation par l'une des parties des justificatifs de concrétisation de la conciliation. Le juge rapporteur établit, en tout état de cause, un rapport détaillé de ses travaux et les résultats auxquels il est parvenu qu'il remet au président du tribunal».

L'article 61 du même code stipule que «la phase de conciliation ne peut dépasser quatre-vingt dix jours à compter de la date de la première audience. Le président du tribunal peut proroger cette période de trente jours au maximum à la demande motivée du juge rapporteur».

A l'issue de cette phase de conciliation, il y aura soit la conclusion d'une transaction entre le contribuable et l'administration fiscale soit la poursuite de la phase judiciaire en l'absence de transaction ou d'une résolution du litige à l'amiable (Yaïch, 2009).

La revue de la jurisprudence fiscale permettra également d'apprécier le rôle joué par le juge dans la gestion des risques fiscaux.

Après avoir analysé le rôle des acteurs internes et externes à l'entreprise dans la gestion du risque fiscal, un schéma récapitulatif de ces acteurs est présenté dans la Figure 5. Ce schéma illustre la nature de la contribution théorique de chaque acteur, interne et externe à l'entreprise, dans la gestion du risque fiscal. Dans le cadre de notre étude empirique, l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal sera examiné. Plus précisément, le rôle joué par le conseil d'administration et par la fonction d'audit interne dans la réduction du risque fiscal sera analysé. A cet effet, des hypothèses se rapportant à chacun de ces mécanismes sont avancées. Le cadre conceptuel de notre étude est ainsi présenté dans la Figure 6.

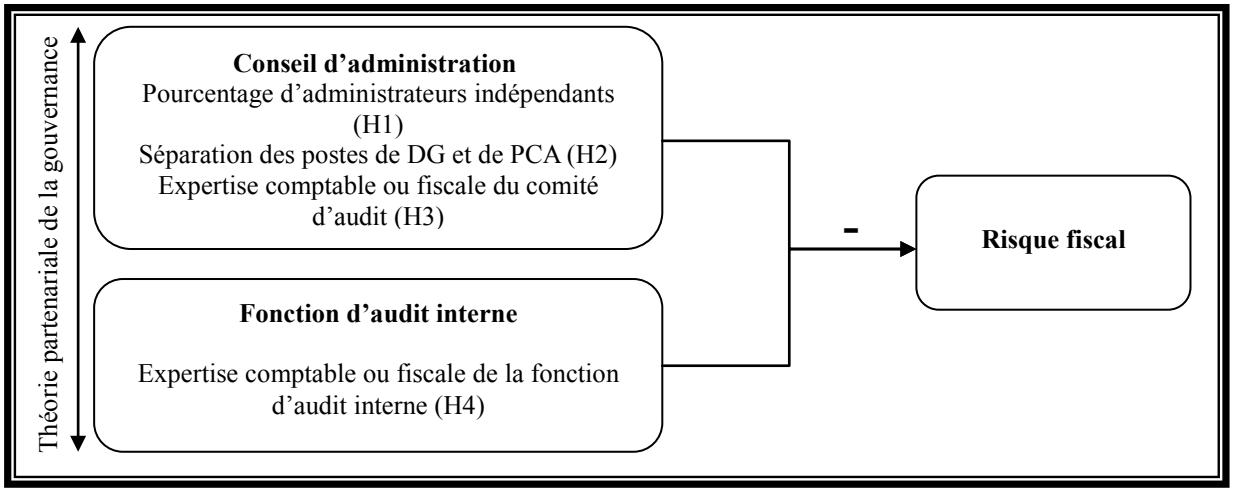

Figure 6 : Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal

Les hypothèses de recherche sont récapitulées dans le Tableau 3 :

Tableau 3: Tableau récapitulatif des hypothèses

Hypothèses	Signe prévu
Hypothèse 1 : La probabilité de présence du risque fiscal diminue avec l'indépendance du conseil d'administration	-
Hypothèse 2 : la probabilité de présence du risque fiscal diminue avec la séparation des fonctions de PCA et de DG	-
Hypothèse 3 : la probabilité de présence du risque fiscal est liée négativement à l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit	-
Hypothèse 4 : la probabilité de présence du risque fiscal est liée négativement à l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne.	-
Autres variables de contrôle :	
Existence d'un service fiscal	-
Le recours aux services de conseil externe	-
La qualité de l'auditeur externe	+
La Taille de l'entreprise	+
Appartenance au secteur financier	?

La prise en compte du rôle joué par le service fiscal, le conseil externe et l'auditeur externe va être faite en utilisant des variables de contrôle. Certaines caractéristiques des entreprises peuvent aussi influencer la présence du risque fiscal. A cet effet, l'impact de la taille de l'entreprise et de l'appartenance de l'entreprise au secteur financier sur la probabilité de présence du r isque fiscal sera testé. Ces variables de contrôle vont être détaillées dans le chapitre suivant.

Conclusion

Le deuxième chapitre a porté sur la présentation du fondement théorique de la recherche. La théorie des jeux a fait l'objet d'une présentation, tout en montrant son utilité dans l'étude de la problématique du risque fiscal. En effet, deux acteurs principaux sont directement impliqués dans l'étude de cette problématique. Il s'agit de l'entreprise et de l'administration fiscale. L'examen du comportement de ces deux acteurs vis-à-vis du risque fiscal en se basant sur la théorie des jeux a permis de ressortir des constatations théoriques sur les facteurs qui sont susceptibles d'influencer la probabilité de prise de ce risque ainsi que celle de contrôle par l'administration fiscale. Toutefois, le modèle de la théorie des jeux parait réducteur dans la mesure où il ne tient pas compte d'autres acteurs et d'autres facteurs qui peuvent également influencer la prise du risque fiscal par l'entreprise.

A cet effet, il s'est avéré indispensable de recourir à la théorie partenariale de la gouvernance. Cette dernière considère la gestion du risque fiscal comme une partie intégrante d'un système de gouvernance efficace et que cette gestion permet de préserver l'intérêt de toutes les parties prenantes de l'entreprise, y compris celui de l'administration fiscale. Pour parvenir à une telle gestion, plusieurs acteurs internes et externes à l'entreprise doivent y être impliqués. Comme acteurs internes, le conseil d'administration, la fonction fiscale et l'audit interne jouent des rôles de décision et de contrôle. Le conseil externe, le commissaire aux comptes, les organismes réglementaires, l'administration fiscale et le juge fiscal sont des acteurs externes qui contribuent aussi à cette gestion en exerçant des activités de conseil (conseil externe) et de contrôle.

Pour examiner l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal dans le contexte tunisien, des hypothèses de recherche ont été formulées. Le test de ces hypothèses sera fait par le biais d'une régression logistique. Mais avant la conduite de cette régression, il convient d'identifier les problèmes existants entre les entreprises tunisiennes et l'administration fiscale à travers une analyse de contenu de la jurisprudence fiscale issue du tribunal administratif. A cette analyse s'ajoute une analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées.

Chapitre 3 : Méthodologie Et Résultats De La Recherche

L'objectif de cette étude est de s'interroger sur l'état de la gestion du risque fiscal dans le contexte tunisien. A cet effet, plusieurs méthodes d'analyse des données (une analyse de la jurisprudence, une analyse des rapports annuels et une régression logistique) sont mobilisées. Les informations nécessaires à cette étude ne sont pas, de par leur nature, disponibles. A cet effet, les données collectées proviennent de diverses sources (arrêts fiscaux, états financiers et questionnaire)

Dans une première étape, une analyse de la jurisprudence fiscale a été faite en retenant celle issue de la plus haute juridiction tunisienne. L'analyse des arrêts en cassation devrait mettre en évidence les problèmes qui remontent à la plus haute juridiction et aussi la nature des litiges en cause issus des pratiques des entreprises par rapport à l a règlementation fiscale. Pour ce faire, les arrêts rendus en cassation entre les entreprises et l'administration fiscale pour la période 2005-2008 ont été collectés auprès du t ribunal administratif tunisien.

La deuxième étape consiste en l'analyse des données issues des états financiers et des rapports des CAC des sociétés cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis (ci-après BVMT). Cette analyse va permettre de dégager toutes les informations d'ordre fiscal divulguées par ces sociétés. L'objectif est de vérifier si les entreprises tunisiennes cotées procèdent ou non à la divulgation d'informations sur le risque fiscal dans leurs états financiers.

La troisième étape consiste à examiner l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal à travers la conduite d'une régression logistique. A cet effet, un questionnaire de recherche a été administré auprès des sociétés cotées à la BVMT. Les réponses collectées vont servir à la conduite de la régression.

Aussi, ce chapitre sera structuré comme suit : la première section présente la méthodologie adoptée ainsi que les techniques de collecte et d'analyse des données. Les résultats issus de la mobilisation de cette méthodologie seront exposés dans la deuxième section.

Section 1 : Méthodologie de la recherche

La méthodologie adoptée repose sur deux techniques d'analyse de données (analyse de contenu et régression logistique) et sur trois sources de données (arrêts rendus en cassation, états financiers des sociétés tunisiennes cotées et questionnaire administré auprès de ces mêmes sociétés).

1. Analyse des arrêts fiscaux rendus en cassation

L'étude de la gestion du risque fiscal passe inévitablement par l'examen des éléments de risque et des facteurs qui peuvent être à l'origine de ce risque. Pour faire, il s'est avéré utile de retenir les arrêts rendus par la plus haute juridiction à savoir le tribunal administratif qui constitue le dernier recours juridictionnel. Les arrêts retenus dans le cadre de cette étude concernent les années 2005, 2006, 2007 et 2008. Pour les années 2009 et 2010, l'accès aux arrêts fiscaux n'était pas encore possible à cause d'un problème d'organisation au sein du tribunal administratif.

L'analyse de la jurisprudence permettra de répondre à la question suivante : quelle est la nature des problèmes qui surgissent entre l'administration fiscale et l'entreprise dans le contexte tunisien dont le juge est saisi ? En d'autres termes, quels types de risques fiscaux ont été détectés dans la procédure judiciaire et quelles sont les sources éventuelles de ce risque pour les entreprises tunisiennes ?

Tableau 4: Arrêts fiscaux rendus en cassation pour les années 2005, 2006, 2007 et 2008

Année	Nombre des arrêts fiscaux rendus en cassation entre l'administration fiscale et les entreprises
2005	26
2006	18
2007	42
2008	22
Total	**108**

La méthode utilisée est l'analyse de contenu de ces arrêts. Il s'agit d'une technique d'étude détaillée des contenus de documents. Elle constitue « une technique de recherche pour la description objective, systématique et quantitative du contenu manifeste des communications ayant pour but de les interpréter » (Aktouf, 1992, p. 118). Les arrêts rendus en cassation font l'objet d'une analyse de contenu aussi bien quantitative que directe, au cours de laquelle nous essayons de quantifier les fréquences d'apparition des problèmes et de prendre au sens littéral la signification de ce qui est étudié.

Le nombre total des arrêts rendus en cassation pour cette période est de 108, répartis comme indiqué dans le Tableau 4.

2. Analyse des états financiers et des rapports des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées

La même méthode d'analyse est mobilisée sur les états financiers et rapports des CAC des sociétés cotées à la BVMT. Le choix des sociétés cotées est justifié par le fait qu'elles sont tenues de divulguer leurs états financiers au public. L'information pour ces sociétés est par conséquent facilement disponible sur le site de la BVMT. Le but, à travers l'analyse des états financiers et des notes annexes à ces états, est de vérifier si les entreprises tunisiennes cotées publient des informations d'ordre fiscal et si le risque fiscal fait partie de ces informations. L'analyse porte ainsi sur les états financiers, les notes annexes et les rapports généraux des CAC publiés par ces sociétés sur une période de cinq ans (de 2006 à 2010). L'année 2011 n'a pas été retenue dans la période d'étude à cause de l'événement exceptionnel qu'a connue la Tunisie au cours de cette année. De plus, la publication des états financiers relatifs à l'année 2011 par les sociétés tunisiennes cotées a été faite d'une façon tardive.

3. Régression logistique

Enfin, une dernière méthode de collecte des données a consisté à conduire un questionnaire de recherche auprès des responsables fiscaux ou comptables des sociétés cotées, et ce pour obtenir les données nécessaires à la conduite de la régression logistique. Dans une première étape, notre échantillon d'étude ainsi que la méthode de collecte des données sont présentés. Ensuite, les variables de l'étude et leurs mesures respectives sont identifiées pour spécifier, enfin, notre modèle d'analyse.

3.1. Présentation générale de l'échantillon

39 questionnaires ont pu être collectés auprès des 56 sociétés tunisiennes cotées en 2010. Le questionnaire a été envoyé et déposé auprès de toutes les sociétés cotées. Toutefois, 17 sociétés se sont abstenues de remplir le dit questionnaire ou de le retourner dument rempli malgré les multiples rappels par visite sur place, téléphone ou courrier électronique.

La procédure de constitution de l'échantillon est présentée dans le Tableau 5.

Tableau 5: Procédure de constitution de l'échantillon

Population des sociétés tunisiennes cotées en 2010	56
Exclusion pour refus de réponse ou pour données manquantes	17
Total des entreprises incluses dans l'échantillon	**39**

Le taux de réponse au questionnaire est ainsi de 69,64% et constitue, à notre avis, un taux de réponse suffisant pour la conduite des analyses multivariées.

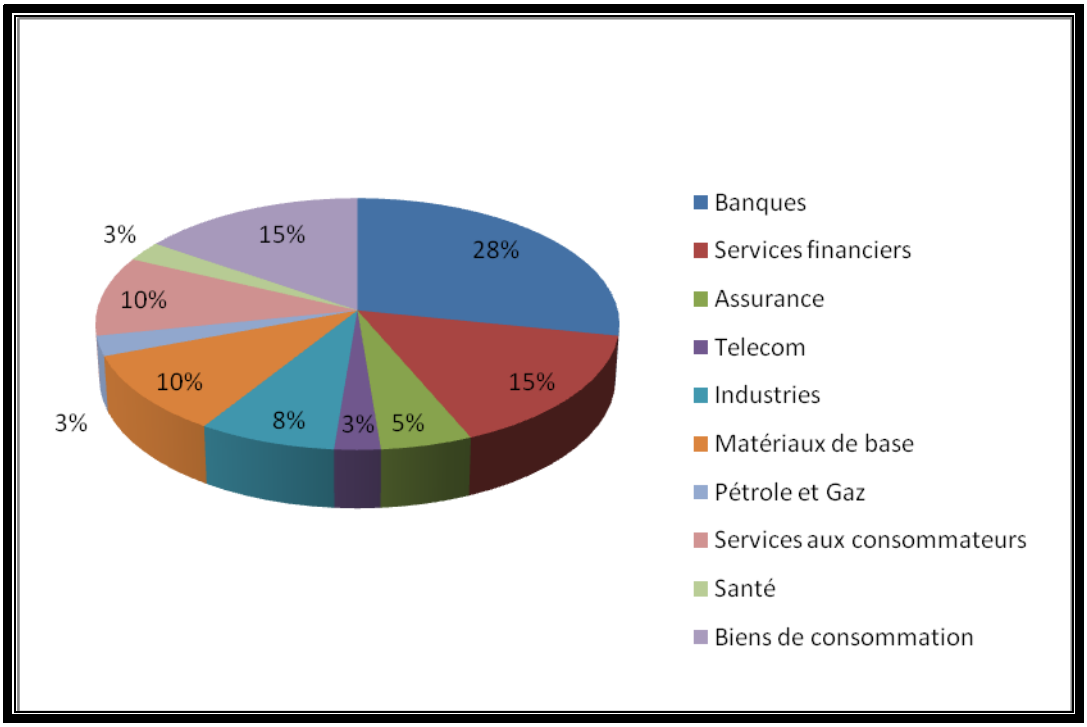

Figure 7 : Répartition de l'échantillon des sociétés tunisiennes cotées par secteur d'activité.

La Figure 7 montre la répartition des entreprises, qui ont répondu au questionnaire, selon les divers secteurs d'activité dans lesquels elles opèrent. Elle montre aussi que le secteur financier est représenté dans l'échantillon par 19 sociétés soit un taux de 48%. Les banques occupent une place importante dans ce secteur avec un taux de présence de 28% par rapport à tout l'échantillon (11 banques). Les sociétés de services financiers viennent en deuxième lieu avec un taux de 15% (6 sociétés de leasing et d'investissement). Enfin, le taux de présence des sociétés d'assurance est de 5 %, soit deux sociétés.

Pour les sociétés non financières, le secteur des biens de consommation est le plus représenté dans l'échantillon avec un taux de 15% (6 sociétés). Les secteurs de services aux consommateurs ainsi que celui des matériaux de base sont également présents, chacun, à concurrence de 10% de l'ensemble de l'échantillon, soit 4 sociétés pour chaque secteur. Le secteur des industries est représenté par 3 sociétés soit un taux de 8%. Le reste de

l'échantillon est composé d'une société de télécommunication, une société de pétrole et gaz et une société de santé.

Par ailleurs, le taux de réponse varie entre secteurs. En effet, le taux de réponse des sociétés financières est de 79,17% soit 19 sociétés sur 24 avec un taux de 100% pour les banques. Le taux de réponse des sociétés non financières est de 62,5%, soit 20 sociétés sur 32.

Les données sur les sociétés tunisiennes cotées ont été collectées pour les années 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010, soit un total de 177 observations firmes.

3.2. Méthode de collecte des données

Les données nécessaires à notre étude ont été collectées par le biais d'un questionnaire (voir annexe 1). Ce dernier renferme des informations d'ordre spécifique sur :

- La fonction fiscale de l'entreprise (existence d'un service fiscal, sa taille, son rattachement, la formation du personnel fiscal, l'existence d'une provision pour risque fiscal…);
- Le conseil d'administration (nombre d'administrateurs internes, affiliés et externes, le cumul des postes du PCA et de DG, la présence du comité d'audit, l'expertise comptable ou fiscale de ce comité…);
- La fonction d'audit interne (existence, effectif, expertise fiscale…);
- Le conseil externe (existence, titre du conseil externe, nature de la mission…) ;
- Les choix fiscaux stratégiques de l'entreprise (prise de décision) ;
- La relation avec l'administration fiscale (nature des problèmes).

Certaines données du questionnaire vont servir à tester les hypothèses avancées dans la partie théorique (indépendance du conseil d'administration, séparation des postes de DG et de PCA, expertise comptable ou fiscale du comité d'audit, expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne). Les autres données vont permettre de discuter les résultats de l'analyse du modèle de régression.

L'enquête auprès des sociétés tunisiennes cotées a été mise en œuvre grâce à un questionnaire pour recueillir les données nécessaires à cette étude, données qui ne sont pas de par leur nature publiées par ces sociétés dans leurs états financiers, ou sur leurs sites internet…

Les questions sont formulées, pour leur majorité, d'une manière fermée (questions qui fixent à l'avance les modalités de réponses). Toutefois, ces dernières sont complétées par quelques questions ouvertes qui donnent plus de liberté aux répondants. Selon Gavard-

Perret et *al.* (2009, p. 112), « l'enquête est un outil de collecte de données quantitatives, qui seront traitées statistiquement…Les questions fermées favorisent ces traitements. En conséquence, le questionnaire sera majoritairement composé de questions fermées. Les questions ouvertes peuvent être utilisées de manière complémentaire, pour enrichir les données collectées ou pour faciliter leur interprétation. Elles peuvent par exemple suivre les questions fermées pour justifier les modalités choisies ou l'absence de réponse ».

Outre les questions qui vont servir à la collecte des données nécessaires à la conduite de la régression logistique, d'autres questions ont été adressées aux sociétés cotées pour recueillir des informations complémentaires utiles pour la compréhension de leur stratégie fiscale, de leur relation avec l'administration fiscale et du rôle de divers acteurs dans cette stratégie.

Le questionnaire a été soumis à un pré-test auprès d'un expert-comptable et d'un conseil fiscal qui fournissent des services d'audit et de conseil auprès des sociétés cotées. Après quelques modifications, le questionnaire a été testé auprès d'une société cotée pour examiner davantage sa compréhensibilité par les acteurs qui vont le remplir. Le questionnaire a été retourné rempli en totalité et aucune remarque n'a été donnée sur son contenu. Le questionnaire a été ensuite distribué auprès de toutes les sociétés tunisiennes cotées.

Les personnes qui ont répondu au questionnaire occupent les fonctions suivantes dans les entreprises tunisiennes cotées (Tableau 6).

Tableau 6: Responsabilités des personnes qui ont rempli le questionnaire

	Entreprises non financières		Entreprises financières		Total	
	Fréquence	%	Fréquence	%	Fréquence	%
fonction comptable	12	60	10	52,64	22	56,41
fonction fiscale	1	5	4	21,05	5	12,82
fonction d'audit interne	3	15	1	5,26	4	10,27
fonction financière	3	15	2	10,53	5	12,82
fonction des ressources humaines	1	5	0	0	1	2,56
PDG	0	0	1	5,26	1	2,56
Contrôleur des risques	0	0	1	5,26	1	2,56
Total	20	100	19	100	39	100

Les personnes qui ont eu la charge de remplir le questionnaire appartiennent, dans 56,41% des cas, à la fonction comptable de l'entreprise. Viennent ensuite la fonction fiscale et la fonction financière avec un taux de 12,82%. 10,27% des personnes interrogées appartiennent à la fonction d'audit interne. Pour une société non financière, le répondant appartient à la fonction des ressources humaines. Pour une société de services financiers, la personne qui a répondu au questionnaire est le PDG et, pour une autre société financière, une personne qui occupe la fonction de contrôleur des risques.

3.3. Définition et mesure des variables retenues

Dans le but d'examiner l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur la probabilité de présence du risque fiscal des entreprises dans le contexte tunisien, il a été procédé à une analyse de régression multivariée. Dans notre modèle d'analyse, le risque fiscal est fonction des mécanismes internes de gouvernance (conseil d'administration et fonction d'audit interne) ainsi que d'autres variables de contrôle.

Avant de présenter ce modèle, il est indispensable de définir les variables de l'étude ainsi que leurs mesures respectives. Pour faire, commençons, d'abord, par la variable endogène pour, ensuite, aborder les variables exogènes et celles de contrôle.

3.3.1. Mesure de la variable endogène : le risque fiscal

Notre définition du risque fiscal englobe aussi bien le risque de non-conformité que le risque d'opportunité. Certaines études qui ont examiné la problématique du risque fiscal se sont reposées à la fois sur un échantillon d'entreprises qui ont subis des redressements fiscaux (Hanlon et *al.* 2005 ; Lanis et Richardson, 2011) et un autre échantillon de contrôle. Elles utilisent comme variable dépendante une variable dichotomique qui est égale à 1 si l'entreprise est redressée et 0 sinon. L'entreprise redressée supporte un risque fiscal détecté par l'administration suite à l'opération de contrôle. L'utilisation de cette même mesure dans le cadre de notre étude semble être difficile au regard de la confidentialité des données relatives aux entreprises redressées.

Le risque fiscal a été mesuré différemment par d'autres chercheurs. Ces derniers se sont intéressés à l'étude de la planification fiscale agressive ou risquée et se sont préoccupés ainsi de l'étude de notre deuxième composante du risque fiscal à savoir le risque d'opportunité. Cette planification fiscale risquée a été mesurée par des mesures classiques de la gestion fiscale qui sont le taux d'imposition effectif (Lanis et Richardson, 2011 ; Armstrong et *al.* 2012, Rego et Wilson, 2012 ; Chen et *al.* 2010) ou bien les différences

entre le résultat comptable et le résultat fiscal (Desai et Dharmapala, 2006 ; Rego et Wilson, 2012 ; Chen et *al.* 2010).

Or, ces mesures ont été aussi considérées, par d'autres auteurs (Chadefaux et Rossignol, 2006) comme des mesures de la performance fiscale. Selon ces auteurs, «la notion de performance fiscale peut s'appréhender notamment par ce taux (TEI). Le TEI est un indicateur financier qui mesure la capacité de l'entreprise à optimiser sa masse fiscale » (Chadefaux et Rossignol, 2006, p. 1454).

De ce fait, ces mesures ne semblent pas être en mesure de capter exclusivement les planifications fiscales risquées mais représentent l'ensemble des mesures de planifications fiscales adoptées par les sociétés et qui peuvent contenir naturellement des mesures acceptables.

Par ailleurs, et suite à la mise en place de la norme FIN 48, certaines recherches récentes se sont reposées sur l'information divulguée par les entreprises américaines, et plus précisément sur l'estimation des bénéfices fiscaux incertains, pour mesurer le risque fiscal (Armstrong et *al.* 2010 ; Rego et Wilson, 2012).

Puisque les contextes d'études du risque fiscal sont largement différents, une nouvelle mesure de ce risque, adaptée au contexte tunisien et émanant de son cadre réglementaire, a été conçue. Les obligations des sociétés tunisiennes en matière de constatation du risque fiscal dans les états financiers sont issues de la norme comptable générale ainsi que de la norme 14 relative aux éventualités et aux événements postérieurs à la date de clôture. Plus précisément, la norme comptable générale édicte que les charges probables d'impôt doivent être constatées dans les états financiers par le biais d'une provision. Aussi, la norme 14 met-elle l'accent sur les éventualités ainsi que les événements postérieurs à la date de clôture qui peuvent avoir des retombées sur la situation financière de la société et doivent ainsi être évalués et constatés dans les états financiers. L'éventualité désigne, selon cette norme, « les circonstances ou situations existant à la date de clôture, dont l'incidence financière sera déterminée par des événements futurs, qui peuvent ou non survenir» (p. 2). Ces éventualités peuvent être de nature fiscale telles que le risque de perte du droit de restitution du crédit de TVA ou le risque de perte du droit de bénéfice des avantages fiscaux qui sont liés à l'événement futur de contrôle qui sera éventuellement exercé par l'administration fiscale. La constatation de l'éventualité à incidence future négative se fait, selon la norme 14, soit par le biais d'une provision, soit par une mention dans les notes aux états financiers si la perte future n'est que peu probable et ne peut être raisonnablement estimée.

Pour les événements survenant après la date de clôture, la norme 14 stipule que « des événements se produisant entre la date de clôture de l'exercice et la date de publication des états financiers, peuvent rendre nécessaires des modifications de certains postes de l'actif ou du passif ou entraîner une information complémentaire » (p. 4). Ces événements peuvent être de deux types.

Le premier type se traduit par des événements liés à des conditions existantes à la date de clôture et la norme 14 donne l'exemple de la notification de redressement faisant suite à un contrôle fiscal ou l'exemple d'un jugement intervenu. Dans ce cas, l'entreprise doit procéder à une modification des comptes concernés au niveau des états financiers et fournir une information complémentaire ou rectificative.

Le deuxième type se rapporte aux événements non liés à des conditions existantes à la date de clôture de l'exercice mais qui surviennent entre la date de clôture des comptes et la date de publication des états financiers. Dans ce cas, l'entreprise ne doit pas procéder à la modification des comptes mais porter une mention au niveau des états financiers. Parmi les exemples cités dans la norme figure le contrôle fiscal qui est réalisé après la date de clôture. Il s'agit en d'autres termes d'un risque fiscal qui doit être mentionné dans les notes aux états financiers. Dans ce cadre, il doit être procédé à une description de la nature de l'événement et à une estimation de son incidence financière ou à une déclaration indiquant qu'il est impossible de faire une telle estimation (norme 14).

Cette norme met ainsi l'accent sur le risque fiscal qui peut naître d'une éventualité ou d'un événement postérieur à la date de clôture ; elle s'applique à l'ensemble des sociétés non financières et financières.

Les états financiers des sociétés tunisiennes cotées sont publiés sur le site de la BVMT. La mesure du risque fiscal va être faite sur la base des divulgations d'informations sur le risque fiscal faites par ces sociétés. Un aperçu des états financiers divulgués a permis de conclure que certaines sociétés ne donnent pas le détail de la rubrique des provisions. Pour remédier à ce problème, toutes les sociétés ont été demandées, à travers le questionnaire, de mentionner si elles ont constaté ou non une provision pour impôts et ce pour chaque année d'étude. Les réponses vont permettre aussi de faire des recoupements avec les données des provisions figurant dans les états financiers.

Le rapport des commissaires aux comptes est aussi annexé aux états financiers. A travers l'analyse de contenu de ce rapport, il est possible de comporter des informations sur l'existence d'un risque fiscal.

Ainsi, le risque fiscal est mesuré par le bais d'une variable dichotomique. Cette variable est égale à 1 si l'entreprise a comptabilisé une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque; et 0 sinon.

RISF :
- ***1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque***
- ***0 sinon.***

3.3.2. Mesure des variables exogènes

Les variables exogènes de notre étude sont relatives aux deux mécanismes internes de gouvernance: le conseil d'administration et la fonction d'audit interne. Ces variables sont : le pourcentage d'administrateurs indépendants, la séparation des postes de DG et de PCA et l'expertise comptable ou fiscale des membres du comité d'audit et de la fonction d'audit interne.

3.3.2.1. Indépendance du conseil d'administration

Dans la littérature sur la gouvernance des entreprises, le pourcentage d'administrateurs externes est mesuré par le rapport entre le nombre d'administrateurs externes et le nombre total d'administrateurs. Bien que toutes les études employant cette variable s'accordent sur cette mesure, elles se distinguent dans la définition des administrateurs externes.

En effet, certains auteurs emploient la classification traditionnelle administrateurs internes- externes et retiennent comme administrateurs externes ceux qui ne sont pas des dirigeants ou des cadres de l'entreprise. Ces auteurs justifient l'usage de cette définition par l'indisponibilité des données qui permettent de l'affiner davantage. Toutefois, cette classification traditionnelle ne tient pas compte des conflits d'intérêts potentiels lorsque les administrateurs ne sont pas des employés de l'entreprise mais possèdent des affiliations avec cette dernière. Selon Beasly (1996), ces administrateurs affiliés constituent une source possible de violation de l'indépendance du c onseil d'administration au regard de leur affiliation avec le dirigeant.

Aussi, d'autres auteurs ont utilisé une définition plus fiable des administrateurs externes en distinguant entre les administrateurs indépendants et ceux affiliés. Deslandes et Landry (2009), Lanis et Richardson (2011) et Armstrong et *al.* (2012) ont utilisé le pourcentage d'administrateurs indépendants dans leurs études sur la planification fiscale agressive.

Dans cette étude, les administrateurs externes indépendants sont les membres du conseil ayant les caractéristiques suivantes (Shivdasani, 1993 ; Peasnell et *al.*, 2003 ; Whidbee, 1997):

- Ne sont pas des dirigeants ou des cadres de l'entreprise ;
- N'ont pas de lien familial avec le PDG ou le DG de l'entreprise et ne sont pas des anciens employés de l'entreprise ;
- N'ont pas de relations d'affaires avec l'entreprise (consultant, avocats, fournisseurs, créanciers…).

Dans la mesure où que les informations publiées par les sociétés tunisiennes cotées à la BVMT ainsi qu'au conseil de marché financier ne permettent pas de distinguer les administrateurs affiliés et indépendants, les sociétés ont été interrogées, dans le cadre du questionnaire, sur la répartition des membres du conseil d'administration selon leur nature : internes, affiliés et indépendants.

INCA : Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs

3.3.2.2. Séparation des postes de DG et de PCA

La séparation des postes de DG et de PCA est mesurée à l'aide d'une variable dichotomique. Cette variable est égale à 1 en cas de séparation des postes de DG et de PCA et 0 sinon, et ce conformément à Deslandes et Landry (2009). D'autres études emploient une variable dichotomique avec la valeur 1 en cas de cumul des deux postes de DG et de PCA (Rego et Wilson, 2012).

$$SEPA : \begin{cases} 1 \text{ si les postes de DG et de PCA sont séparés} \\ 0 \text{ sinon} \end{cases}$$

3.3.2.3. Expertise comptable ou fiscale du comité d'audit

L'expertise comptable ou fiscale est également mesurée à l'aide d'une variable dichotomique (Dhaliwal et *al.* 2010 ; Deslandes et Landry, 2009, Bédard et *al.* 2004 ; Abott et *al.* 2004). Cette variable est égale à 1 si un membre du comité d'audit présente une expertise en matière comptable ou fiscale et 0 sinon. Dhaliwal et *al.* (2010), Krishnan et Visvanathan (2008) et Armstrong et *al.* (2012) adoptent la définition suivante de l'expertise comptable : il s'agit des personnes qui ont de l'expérience comme un comptable certifié, un directeur financier, un contrôleur financier, un directeur comptable ou toute autre fonction de nature comptable.

Etant donné qu'il est difficile d'obtenir une telle information même par questionnaire, nous avons considéré qu'une personne présente une expertise comptable ou fiscale dès lors qu'elle a poursuivi une formation universitaire spécialisée en comptabilité ou en fiscalité. Notre définition s'approche ainsi de celle adoptée par Bédard et *al.* (2004), bien qu'elle soit moins restrictive. En effet, Bédard et *al.* (2004) considèrent qu'un membre du comité d'audit présente une expertise comptable ou financière s'il est titulaire d'un certificat professionnel en comptabilité ou en analyse financière ou s'il a de l'expérience en comptabilité ou en finance.

$$EXCA : \begin{cases} 1 \text{ si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit} \\ 0 \text{ sinon.} \end{cases}$$

3.3.2.4. Expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne

La qualité de la fonction d'audit interne s'apprécie à travers la compétence, l'objectivité et le travail fourni par les auditeurs (Prawitt et *al.* 2009). Le rôle de la fonction d'audit interne dans la réduction du risque fiscal des entreprises est ici examiné en se focalisant sur la compétence ou l'expertise des membres de cette fonction. Dans ce cadre, Chadefaux (1987) soulève l'importance de l'existence d'un spécialiste en fiscalité au sein de la fonction d'audit interne pour la réduction du risque fiscal.

Dès lors que les disciplines de fiscalité et de comptabilité sont inter reliées, une variable dichotomique est retenue pour mesurer l'expertise fiscale ou comptable de la fonction d'audit interne. Cette variable prend la valeur de 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne a bénéficié d'une formation universitaire en comptabilité ou en fiscalité et 0 sinon. Il s'agit de l'un des facteurs représentatifs de la compétence de la fonction d'audit interne qui est le diplôme (Prawitt et *al.* 2009), en plus de l'expérience et de la formation.

La rétention de ce seul facteur est justifiée par la difficulté d'obtention de données se rapportant aux autres facteurs.

$$EXAI : \begin{cases} 1 \text{ si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale} \\ 0 \text{ sinon} \end{cases}$$

3.3.3. Mesure des variables de contrôle

Les variables de contrôle qui vont être retenues dans le cadre de cette étude sont la taille de l'entreprise, l'existence d'un service fiscal, le recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale, la qualité de l'auditeur externe ainsi qu'une variable relative au secteur financier.

3.3.3.1. Taille de l'entreprise

Les recherches faites sur les déterminants de la planification fiscale risquée ont examiné l'impact de la taille de l'entreprise sur cette planification (Richardson et *al.* 2012 ; Desai et Dharmapala, 2006 ; Chen et *al.* 2010 ; Rego et Wilson, 2012). Selon Richardson et *al.* (2012), les grandes entreprises sont susceptibles d'être agressives sur le plan fiscal. Elles possèdent un pouvoir économique et politique en comparaison avec les petites entreprises.

Les études qui examinent l'impact de cette variable reposent sur trois mesures : le logarithme naturel du total actifs, le logarithme naturel du chiffre d'affaire ou encore le total de l'effectif. La mesure du logarithme naturel du total des actifs est retenue, à l'instar de Richardson et *al.* (2012), Desai et Dharmapala (2006) et Rego et wilson (2012).

TAIL : Log (total des actifs nets)

3.3.3.2. Existence du service fiscal

L'existence d'un service fiscal permet, à notre avis, d'assurer une meilleure gestion des risques fiscaux surtout si le personnel de ce service soit compétent et que les connaissances fiscales sont régulièrement mises à jour. L'existence d'un service fiscal au niveau des sociétés tunisiennes cotées va être utilisée comme une variable de contrôle pour examiner si elle contribue à réduire le risque fiscal de ces dernières. Pour cela, une variable dichotomique est utilisée pour mesurer l'existence d'un service fiscal au sein de l'entreprise.

$$SERF : \begin{cases} 1 \text{ s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise} \\ 0 \text{ sinon} \end{cases}$$

3.3.3.3. Recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale

Le recours aux services des conseils externes aide les entreprises à respecter leurs obligations fiscales, comprendre la complexité de la réglementation et éviter certaines erreurs (OCDE, 2008). Ces conseils externes fournissent davantage de recommandations à leurs clients, les guident dans leurs choix fiscaux (Elgood et *al.* 2004) et les dissuadent de s'engager dans des activités illégales ou excessivement agressives (OCDE, 2008).

Bien que l'OCDE ait mis aussi l'accent sur le rôle joué par certains conseils externes dans la promotion de la planification fiscale agressive auprès de leurs clients, en Tunisie, l'autoréglementation des professions des conseils externes et l'application de pénalités peuvent jouer un rôle dissuasif contre la prise de risque fiscal par ces conseils. Aussi, le non cumul du service de commissariat aux comptes et des autres services fournis par

l'expert-comptable prévu par le législateur tunisien permet d'assurer une meilleure indépendance de cet expert ; ces dispositions sont de nature à contribuer à une meilleure qualité de conseil.

Le conseil externe joue ainsi un rôle important dans la réduction du risque fiscal des entreprises. Pour tester notre prévision, la variable dichotomique suivante est utilisée:

$$COEX : \begin{cases} 1 & si\ l'entreprise\ a\ recours\ aux\ services\ d'un\ conseil\ externe \\ 0 & sinon \end{cases}$$

3.3.3.4. Qualité de l'auditeur externe

L'audit externe est un mécanisme de gouvernance destiné à contrôler les actions des dirigeants et à réduire les conflits d'agence actionnaires-dirigeants. Shön (2008) et Owens (2008) soulignent le rôle important joué par les auditeurs externes dans la détection des risques fiscaux. Plus spécifiquement, la mission d'audit légal permet de s'assurer que la stratégie fiscale adoptée par les dirigeants ne porte pas atteinte aux intérêts des actionnaires (Shön, 2008).

La loi de renforcement de la sécurité des relations financières en Tunisie (2005) ainsi que la disposition prévue par l'article 22 de la loi 88-108 du 18 août 1988 semblent inciter les commissaires aux comptes à détecter les risques fiscaux des entreprises.

L'efficacité de ce mécanisme de contrôle dépend de la qualité de l'auditeur (Richardson et *al.* 2012). Aussi, à l'instar de plusieurs études (Rezaee, 2005 ; Richardson et *al.*, 2012), la qualité de l'auditeur externe est mesurée par l'appartenance à un BIG 4. Les commissaires aux comptes relevant d'un BIG 4 sont davantage en mesure de détecter le risque fiscal des entreprises. Richardson et *al.* (2012) trouvent, quant à eux, que les entreprises qui font appel aux auditeurs BIG 4 sont moins agressives sur le plan fiscal que les entreprises qui font appel aux services d'audit des non BIG 4.

La variable représentative de la qualité de l'auditeur est ainsi la suivante :

$$QUEX : \begin{cases} 1 & si\ l'entreprise\ fait\ appel\ à\ commissaire\ aux\ comptes\ BIG\ 4 \\ 0 & sinon. \end{cases}$$

3.3.3.5. Appartenance au secteur financier

La constatation du risque fiscal par les sociétés tunisiennes cotées obéit aux mêmes dispositions réglementaires et ce pour tous les secteurs d'activité. Aussi, les dispositions réglementaires régissant les mécanismes de gouvernance retenus dans la cadre de notre étude (conseil d'administration et fonction d'audit interne) sont relativement similaires.

Toutefois, pour tenir compte des spécificités des risques fiscaux qui peuvent émaner des entreprises financières, une variable dichotomique qui est égale à 1 si l'entreprise appartient au secteur financier et 0 sinon va être introduite dans le modèle. Cette variable va permettre d'examiner s'il y a une différence entre les entreprises financières et non financières, et ce au regard du risque fiscal.

$$SECF : \begin{cases} 1 \quad si\ l'entreprise\ fait\ partie\ du\ secteur\ financier \\ 0 \quad sinon \end{cases}$$

3.4. Spécification du modèle d'analyse

L'objectif de cette étude est d'examiner le rôle de plusieurs acteurs dans la gestion du risque fiscal des entreprises. Plus précisément, le but est de tester l'impact de deux mécanismes internes de gouvernance, en l'occurrence le conseil d'administration et la fonction d'audit interne, sur le risque fiscal des entreprises. D'autres acteurs peuvent aussi influencer la présence du risque fiscal : la fonction fiscale, le conseil externe et l'auditeur externe. L'effet de la taille de l'entreprise et du secteur d'activité est également examiné.

Notre modèle d'analyse se présente par conséquent comme suit :

Modèle à tester :

$$RISF_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 INCA_{it} + \alpha_2 SEPA_{it} + \alpha_3 EXCA_{it} + \alpha_4 EXAI_{it} + \alpha_5 TAIL_{it} + \alpha_6 SERF_{it} + \alpha_7 COEX_{it} + \alpha_8 QUEX_{it} + \alpha_9 SECF_{it} + \Sigma.$$

Ce modèle a été appliqué sur des données de panel afin d'accroître le nombre d'observations.

Les variables du modèle sont présentées dans le tableau récapitulatif suivant (Tableau 7):

Tableau 7: Mesure des variables

Variables	Symboles	Mesures
Le risque fiscal	**RISF**	***RISF :*** ***1*** *si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque* ; *0 sinon.*
Le pourcentage d'administrateurs indépendants	**INCA**	*INCA : Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs*
La séparation des postes de DG et de PCA	**SEPA**	*SEPA :* ***1*** *si les postes de DG et de PCA sont séparés* ; ***0*** *sinon*
L'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit	**EXCA**	*EXCA :* ***1*** *si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit* ; ***0*** *sinon.*
L'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne	**EXAI**	*EXAI :* ***1*** *si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale* ; ***0*** *sinon*
La taille de l'entreprise	**TAIL**	*TAIL : Log (total des actifs nets)*
Existence du service fiscal	**SERF**	*SERF :* ***1*** *s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise* ; ***0*** *sinon*
Recours à un conseil externe	**COEX**	*COEX :* ***1*** *si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe* ; ***0*** *sinon*
Qualité de l'auditeur externe	**QUEX**	QUEX : ***1*** si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 ; ***0*** sinon.
Appartenance au secteur financier	**SECF**	*SECF :* ***1*** *si l'entreprise fait partie du secteur financier* ; ***0*** *sinon*

La méthodologie poursuivie dans le cadre de cette thèse peut être schématisée comme suit (Figure 8):

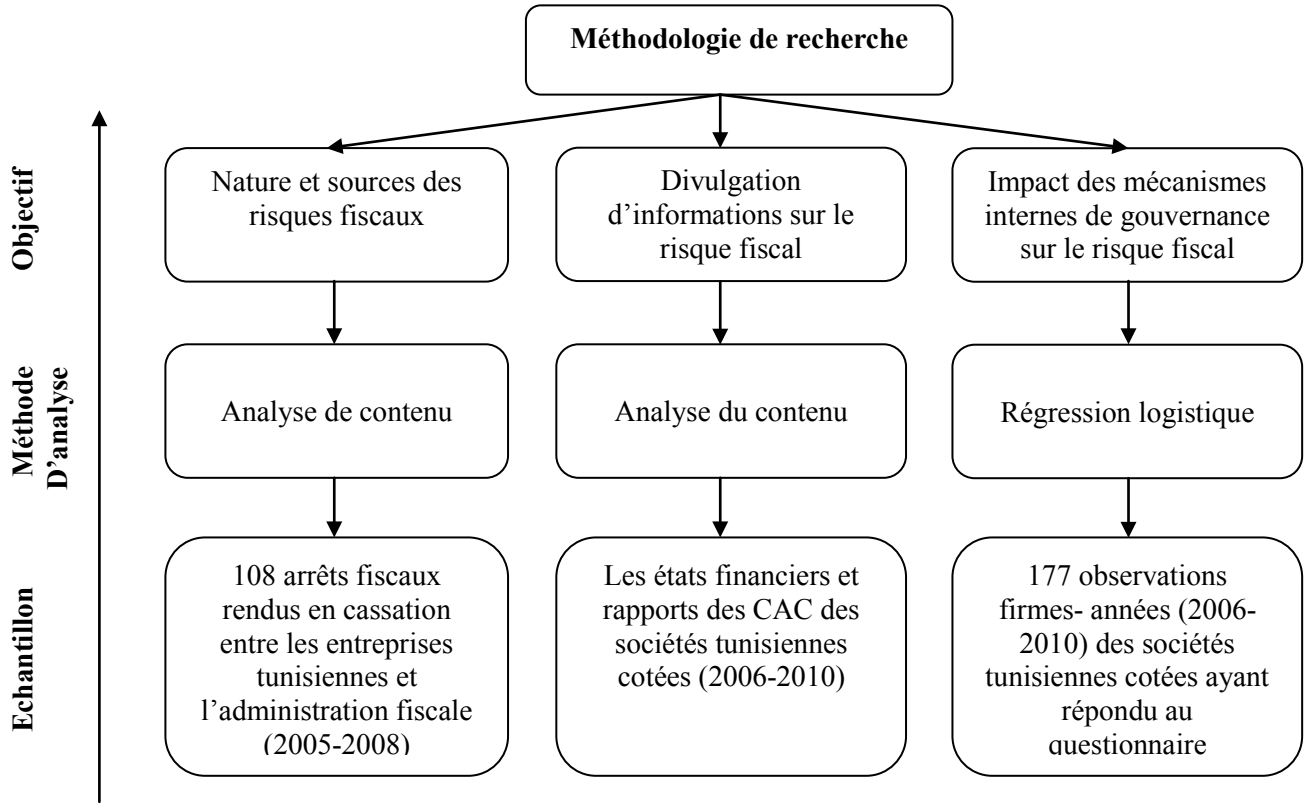

Figure 8 : Schéma récapitulatif de la méthodologie de recherche

Les résultats de la conduite de cette méthodologie dans le contexte tunisien sont présentés et interprétés dans la section suivante.

Section 2: Résultats et Interprétation

Dans cette section, les résultats issus de l'usage des différentes méthodes d'analyse des données vont être présentés. A cet effet, cette section sera subdivisée en trois parties. La première partie présente les résultats de l'analyse de la jurisprudence fiscale faite sur la base des arrêts fiscaux rendus en cassation. La deuxième partie expose les résultats issus de l'analyse des états financiers des sociétés tunisiennes cotées. La dernière partie présente les résultats issus de la conduite de la régression logistique.

1. Résultats de l'analyse de la jurisprudence fiscale tunisienne

Théoriquement, le juge fiscal joue un rôle important dans la résolution des litiges qui peuvent naître entre l'administration fiscale et l'entreprise. Cet acteur contribue à la gestion des risques fiscaux du contribuable même s'il s'agit d'une gestion curative et non préventive. En effet, l'entreprise ou l'administration fiscale peut déposer un recours devant les tribunaux de première instance, d'appel et de cassation en cas de désaccord sur le résultat de la vérification fiscale c'est-à-dire après détection du risque fiscal par l'administration. Le juge fiscal peut aussi jouer un rôle préventif dans la gestion des risques fiscaux de l'entreprise dans la mesure où il aide les autres contribuables en apportant des solutions à des questions ambigües.

Il convient de rappeler la procédure de contrôle qui précède celle de recours juridictionnel en matière fiscale. Suite à un contrôle effectué par l'administration fiscale, cette dernière notifie les redressements à l'entreprise. L'entreprise doit répondre par écrit aux résultats de la vérification fiscale, dans un délai de trente jours à compter de la date de la notification (article 44 du CDPF). L'administration fiscale doit répondre à son tour par écrit à l'opposition de l'entreprise. Cette dernière est tenue de répondre de nouveau par écrit dans un délai de 15 jours à partir de la notification de la réponse de l'administration. Enfin, une taxation d'office est établie par l'administration en cas de désaccord entre les deux parties sur les résultats de la vérification fiscale, ou lorsque l'entreprise ne répond pas par écrit à la notification des résultats de la vérification fiscale ou à la réponse de l'administration fiscale à son opposition (article 47 du C DPF). D'après l'article 47, « la taxation est également établie d'office, en cas de défaut de dépôt par le contribuable, des déclarations fiscales et des actes prescrits par la loi pour l'établissement de l'impôt, et ce, dans un délai maximum de trente jours à compter de la date de sa mise en demeure,

conformément aux procédures prévues par l'article 10 du présent code ». Généralement, la procédure pré-contentieuse suit le déroulement suivant (Figure 9) :

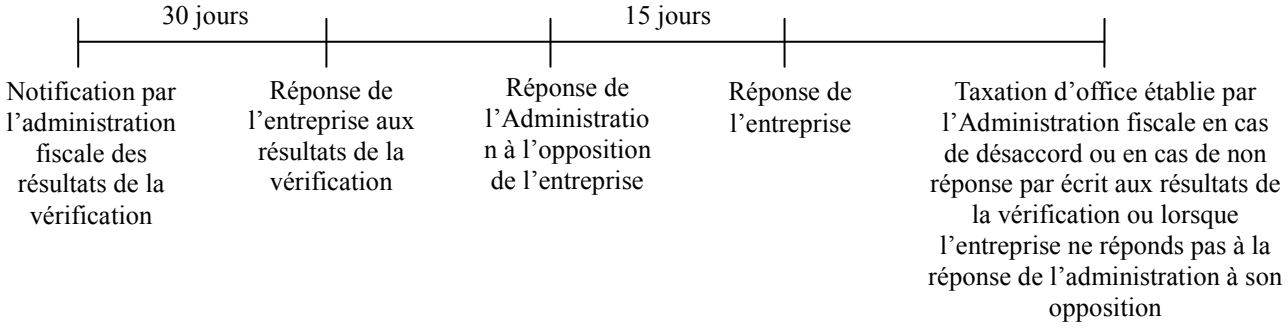

Figure 9 : Procédure de pré-recours juridictionnel en matière fiscale

Avant d'exposer les résultats issus de l'analyse de la jurisprudence, il convient de présenter l'échantillon d'arrêts fiscaux.

1.1. Présentation de l'échantillon

Comme déjà signalé, l'échantillon est composé de 108 arrêts. Ces arrêts portent sur des litiges entre l'administration fiscale et les entreprises tunisiennes. Le tableau 8 classe les arrêts selon la région d'appartenance de la société.

Tableau 8: Répartition des arrêts par région d'appartenance des entreprises.

Région de la société	Nombre d'arrêts par année				Total	%
	2005	2006	2007	2008		
Tunis	8	8	10	10	36	**33,34**
Tunis 2	4	0	5	0	9	**8,34**
Ariana	2	2	2	1	7	6,48
Ben Arous	2	0	8	3	13	**12,04**
Sousse	1	0	3	4	8	7,41
Sfax	2	1	4	2	9	**8,34**
Kef	2	1	2	1	6	5,56
Siliana	1	0	0	0	1	0,92
Bizerte	2	1	2	0	5	4,63
Gabes	1	1	1	0	3	2,78
Grombalia	1	0	0	0	1	0,92
Kairouan	0	3	0	1	4	3,71
Monastir	0	1	1	0	2	1,85
Tataouine	0	0	1	0	1	0,92
Médenine	0	0	1	0	1	0,92
Gafsa	0	0	1	0	1	0,92
Zaghouan	0	0	1	0	1	0,92
Total	26	18	42	22	108	100

D'après le tableau 8, la région la plus concernée par les litiges en cassation est celle de Tunis avec un taux de 33,34% de l'ensemble des arrêts de cassation. La deuxième région est Ben Arous avec un taux de 12,04% suivie par les deux régions de Tunis 2 et de Sfax (les deux avec un même taux de 8,34%).

L'échantillon d'arrêts montre que la procédure contentieuse en matière fiscale est lente ; elle varie approximativement entre 3 ans (minimum) et 14 ans et un mois (maximum). La moyenne d'une procédure fiscale est approximativement de 6 ans et 6 mois.[57] Cette durée est calculé, pour les opérations de vérification fiscale, à p artir de l'émission ou de la notification de l'arrêté de taxation d'office (ci-après ATO) jusqu'au jour de prononciation de l'arrêt par la cour de cassation (tribunal administratif). Pour les autres redressements (qui portent sur les droits d'enregistrement et la participation au fonds de la sécurité sociale et de la propreté de circulation dans les rues), le recours se fait auprès de la cour d'appel et la durée se calcule ainsi à p artir de la date du recours en appel jusqu'au jour de prononciation de l'arrêt par le tribunal administratif. La durée moyenne calculée semble ainsi être longue et peut réduire l'efficacité du juge fiscal dans la gestion des risques fiscaux des entreprises. En effet, un m ême problème peut se répéter pour d'autres entreprises alors qu'il n'y a p as encore eu prononciation du j ugement définitif pour la première. Il convient de signaler aussi que cette durée n'est pas définitive dans tous les cas dans la mesure où, dans certaines affaires, le tribunal administratif annule l'arrêt d'appel et renvoie à la cour d'appel pour se prononcer de nouveau.

Les arrêts fiscaux sont classés en reposant sur deux critères juridiques : l'origine du pourvoi en cassation et la nature du contentieux. Cette classification est présentée dans le tableau 9. Les recours en cassation sont faits dans 78,70% des cas par la direction générale des impôts alors que, dans 21,30% le pourvoi en cassation émane des entreprises elles-mêmes. Ceci permet de conclure que, dans la majorité des cas, les arrêts rendus en appel ne le sont pas en faveur de l'administration.

Tableau 9 : Classification des arrêts fiscaux rendus en cassation

L'origine du pourvoi en cassation	Entreprises : 21,30%	Administration fiscale : 78,70%
Nature du contentieux	Contentieux de l'assiette : 91,67%	Contentieux de recouvrement : 8,33%

Le tableau 9 montre aussi que la majorité des arrêts fiscaux rendus en cassation porte sur un contentieux de l'assiette[58] (91,67%) alors qu'un faible pourcentage de ces arrêts traite du contentieux de recouvrement (8,33%)[59].

[57] Cette moyenne est approximative vu l'absence d'indication du jour du dépôt de la demande devant la commission spéciale de taxation d'office ou le tribunal de première instance. Seule la date d'émission ou de notification de l'ATO figure dans les arrêts. Nous avons donc procédé au calcul de la durée à partir de la date de notification ou d'émission de l'ATO. En principe, la durée réelle varie de quelques jours (au maximum deux mois) par rapport à la durée approximative.

[58] Le contentieux d'assiette couvre, selon l'article 53 du CDPF, les recours portant opposition contre les arrêtés de taxation d'office ou relatifs à la restitution de l'impôt. Le premier recours se fait devant le tribunal de première instance (article 55 du CDPF) suivie d'un deuxième recours en appel et d'un dernier recours

Les arrêts fiscaux objet d'étude portent sur deux types de décisions faites par l'administration fiscale. Il s'agit soit des arrêtés de taxation (arrêtés de taxation d'office ou arrêtés de taxation d'amendes fiscales pour insuffisances ou défaut de retenues à la source) émis par cette dernière suite à une vérification fiscale soit des titres de poursuites notifiés aux entreprises et qui concernent une révision du montant des droits dus par les sociétés (3 contraintes et 5 expertises pour le droit d'enregistrement et un titre de liquidation pour la participation au fonds de la sécurité sociale et de la propreté de circulation dans les rues).

La procédure de contentieux fiscal d'assiette peut être déclenchée, d'après l'article 55 du CDPF, dans les deux mois qui suivent la notification de l'ATO à la société. En effet, et d'après cet article, «le recours, formé contre les services de l'administration fiscale, est porté devant le tribunal de première instance dans la circonscription de laquelle se trouve le service de l'administration fiscale en charge du dossier et ce, dans un délai ne dépassant pas soixante jours à compter de la date de la notification de l'arrêté de taxation d'office ou de l'expiration du délai imparti pour donner suite à la demande en restitution et ce, au moyen d'une requête écrite, établie par le contribuable ou par un mandataire désigné à cet effet conformément à la loi …». Toutefois, il est à signaler que l'application du CDPF a commencé à partir du 1er janvier 2002 et que tout recours fait avant cette date suit les dispositions des articles 66 à 71 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés qui ont été abrogées le 1er janvier 2002.[60] D'après ces textes légaux, le recours contre l'ATO s'est fait dans un délai d'un mois à partir de sa notification (article 67, paragraphe 3 du code de l'IRPP et de l'IS) et auprès la Commission spéciale de taxation d'office (ci-après CSTO), telle que prévue par l'article 68 du code de l'IRPP et de l'IS.

La majorité des arrêts objets de notre étude a porté sur des opérations de contrôle relevant des années 90. La plupart des entreprises a poursuivi la procédure contentieuse prévue par le code de l'IRPP et de l'IS, qui consiste à faire un recours devant la CSTO dont les décisions sont rendues en dernier ressort selon l'article 71 du même code. Toutefois, ces décisions ont pu encore être poursuivies au niveau du tribunal administratif en cas d'un excès de pouvoir, de vice de forme ou de violation de la loi (article 71). Le tableau 10 présente la répartition des arrêts de cassation selon l'organe juridictionnel auprès duquel

devant le tribunal administratif.

[59] Il consiste en « une contestation de l'un des titres de poursuite décernés par l'administration en vue du recouvrement des créances fiscales » (Kraim, 2007, p.177). Ce contentieux de recouvrement est régi par le code de la comptabilité publique qui attribue à la cour d'appel la compétence de juger ce contentieux.

[60] Ces textes légaux ont été abrogés à partir du 1er janvier 2002 par l'article 7 de la Loi n°2000-82 du 9 août 2000 portant promulgation du code des droits et procédures fiscaux.

les entreprises ont déposé leur premier recours : il s'agit soit de la commission spéciale de taxation d'office, du tribunal de première instance ou de la cour d'appel.

Tableau 10 : Répartition des affaires selon l'organe judiciaire de premier recours

Premier recours	Nombre d'affaires	Pourcentage
Commission spéciale de taxation d'office	75	69,44%
Tribunal de première instance	24	22,23%
Cour d'appel	9	8,33%
Total	108	100

D'après le Tableau 10, le recours devant la CSTO a été fait dans 69,44% des affaires étudiées alors que, dans 22,23% des affaires, le premier recours est fait devant le tribunal de première instance, et ce en application des dispositions du CDPF promulgué le 1er janvier 2002. Par ailleurs, dans 9 affaires, le recours est directement déposé devant la cour d'appel et concerne 8 affaires portant sur les droits d'enregistrement et une sur la participation de la société dans le fonds de la sécurité sociale et de la propreté de circulation dans les rues. Donc, outre le cas spécifique des 9 affaires, la procédure contentieuse a passé soit par la commission spéciale de taxation d'office soit par le tribunal de première instance et la cour d'appel.

L'étude des ATO permet de constater que le nombre d'années de vérification varie de 8 mois à 5 ans avec une moyenne de 3,37 ans. La vérification fiscale porte sur plusieurs types d'impôts : l'impôt sur les sociétés, les acomptes provisionnels, la taxe sur la valeur ajoutée, la taxe au profit des collectivités locales, le FODEC (fonds de développement de la compétitivité), la TFP (taxe de formation professionnelle), la RAS (retenue à la source) et le FOPROLOS (fonds de promotion des logements sociaux).

Les entreprises appartiennent à divers secteurs d'activité (secteur industriel, de commerce, de service…). Une même société est concernée par deux litiges ; cette société a été soumise à deux opérations de contrôle qui ont abouti à la notification de deux ATO : le premier le 29 décembre 2001 au titre de la vérification de la situation fiscale de la société en matière d'impôt sur les sociétés, des acomptes provisionnels, de la taxe sur la valeur ajoutée et de la taxe au profit des collectivités locales pour les années 1997 et 1998. Le deuxième ATO est émis le 22 avril 2002 et a porté sur la vérification de l'impôt sur les sociétés, des acomptes provisionnels, de la taxe sur la valeur ajoutée, de la taxe au profit des collectivités locales et du FODEC pour les années 1998, 1999, 2000 et 2001. Il s'agit de deux opérations de vérifications successives.

Dans le Tableau 11, la répartition des arrêts est faite en fonction de la décision du tribunal administratif.

Tableau 11 : Répartition des arrêts selon la décision du tribunal administratif

Décision du tribunal administratif	Nombre d'arrêts	Pourcentage
Arrêtés de taxation maintenus (définitivement ou à titre provisoire pour renvoi à la cour d'appel)	71	65,74%
Arrêtés de taxation dont le montant a été réduit	16	14,81%
Arrêtés de taxation annulés	12	11, 11%
Autres redressements maintenus (définitivement ou à titre provisoire pour renvoi à la cour d'appel)	3	2,78%
Autres redressements annulés	6	5,56%
Total	108	100

Les arrêtés de taxation maintenus, les autres redressements maintenus et les arrêts dont le montant à été réduit constituent 83,33% du total des arrêts et vont constituer la base de notre analyse des défaillances des entreprises confirmées par la procédure judiciaire. Ceux annulés par le tribunal administratif (arrêts de taxation et autres redressements) vont être utilisés pour dégager les défaillances de l'administration fiscale lors du contrôle ainsi que celles des organes juridictionnels (commission spéciale de taxation d'office, tribunal de première instance et cour d'appel).

1.2. Analyse des arrêts fiscaux de cassation

Les arrêts ne présentent pas le détail des arrêtés de taxation mais donnent seulement les points sur lesquels il y a eu désaccord entre les deux parties et pour lesquels la cour de cassation a tranché. Ces points constituent les défaillances qui peuvent émaner de l'entreprise ou de l'administration fiscale dans l'exercice de sa fonction de vérification. La procédure contentieuse permet aussi de dégager des défaillances aussi bien dans le travail de la CSTO que des autres juridictions.

1.2.1. Défaillances liées aux entreprises

Les arrêts maintenus et réduits ainsi que les autres redressements maintenus constituent la base de notre analyse pour les entreprises. Toutefois, ces arrêts ne présentent pas le détail des arrêtés de taxation et limitent l'analyse aux défaillances soulevées devant le tribunal

administratif. Les types de défaillances dégagés de l'analyse des arrêts sont présentés dans le Tableau 12.

Tableau 12 : Défaillances fiscales des entreprises

Type de défaillance	Nombre d'affaires	Pourcentage
Non-respect de la législation fiscale		
• Non-respect des dispositions de l'article 18 du code de la TVA	5	8,06%
• Une mauvaise interprétation des textes fiscaux	2	3,23%
• Non-respect des formalités de déclaration	6	9,68%
• Non-respect des formalités de poursuite	7	11, 29%
• Non-respect de dispositions réglementaires diverses	12	19,35%
• Retenues à la source non effectuées ou insuffisamment effectuées.	6	9,68%
• Application inadéquate du taux du droit d'enregistrement	2	3,23%
Fraude fiscale	11	17,74%
Abus de droit par simulation	5	8,06%
Abus de droit par fraude à la loi	0	0%
Acte anormal de gestion	6	9,68%
Total des défaillances	62	100%

Un regroupement des défaillances peut être mené en s'appuyant sur la définition avancée du risque fiscal. Selon cette définition, le risque fiscal se subdivise en deux types : un risque de non-conformité et un risque d'opportunité.

Les défaillances détectées dans les arrêts rendus en cassation appartiennent tous au premier type de risque fiscal à savoir le risque de non-conformité (55 cas après exclusion du non-respect des procédures de poursuite). Ce risque couvre le non-respect de la législation fiscale (60% du risque de non-conformité), la fraude fiscale (20%), l'abus de droit par simulation (9,09%) et l'acte anormal de gestion (10,91%). Le non-respect des procédures de poursuite est exclu dans la mesure où sa réalisation est postérieure à la détection du risque fiscal par l'administration.

Le risque de non-conformité provient par conséquent en majorité d'un non-respect involontaire de la réglementation fiscale. Toutefois, ceci n'exclut pas l'intention délibérée de certaines entreprises à réduire leurs charges fiscales d'une manière illégale, d'où les notions de fraude fiscale, d'abus de droit par simulation et d'acte anormal de gestion.

Le deuxième type de risque, à savoir le risque d'opportunité, se manifeste soit par une méconnaissance des avantages fiscaux, soit par l'adoption d'opérations fiscales réelles incompatibles avec la politique globale de l'entreprise ou ayant un but exclusivement fiscal (abus de droit par fraude à la loi). Ce deuxième type de risque est absent dans notre échantillon.

1.2.1.1. Non-respect des dispositions fiscales

Le non-respect involontaire de la réglementation fiscale porte sur les points suivants :

- **Non-respect des dispositions de l'article 18 du code de la TVA** qui fixe les règles de tenue des factures pour les entreprises assujetties. Ce type de défaillance a été isolé dans la mesure où il a été identifié dans cinq arrêts. L'article 18 du code de la TVA comporte cinq paragraphes et semble être lourd et complexe sur le plan technique ce qui peut expliquer son non-respect par certaines entreprises. En effet, dans une première affaire, la société procède à l'impression de ses factures mais ne détient pas un registre côté et paraphé par les services du contrôle fiscal sur lequel sont inscrits, pour toute opération de livraison, les noms, adresses et matricules fiscaux des clients, le nombre de carnets de factures livrés ainsi que leur série numérique (point 2 du paragraphe 3 de l'article 18). Pour trois affaires, l'entreprise n'a pas respecté les indications nécessaires qui doivent figurer dans la facture telles que prévues par le paragraphe 2 de l'article 18, alors que, pour la dernière affaire, la société était exonérée de la TVA et à partir du 1er janvier 1996, cette dernière est devenue assujettie à la TVA au titre de son activité alors qu'elle n'a pas procédé spontanément à l'actualisation de sa carte d'identification fiscale en application des dispositions du même article.
- **Une mauvaise interprétation des textes fiscaux :** tels que l'article 48 de la loi des finances pour l'année 1997 qui concerne la base de calcul de la participation au fonds de la sécurité sociale et de la propreté de circulation dans les rues. Une affaire traite d'une mauvaise interprétation par l'entreprise des articles 12, paragraphes 6 et 7 du code d'incitations aux investissements et 22, paragraphes 2 et 3 du même code. En effet, la société a procédé, en plus de l'industrie des films photographiques et leur exportation, à l'exportation de films importés et a considéré que cette activité pouvait bénéficier de l'avantage accordé pour les opérations d'exportation. D'après les articles cités, l'avantage fiscal est accordé à l'entreprise dans la limite de son exportation des produits fabriqués par elle-même et ne concerne pas les autres activités commerciales.

- **Non-respect des formalités de déclaration :** ces formalités concernent, dans un cas, la non déclaration des factures d'avoirs (article 9, paragraphe 4, point 5 du code de la TVA). Un deuxième cas traite de la non présentation par l'entreprise d'une déclaration d'exportation au titre de ses marchandises et ce pour justifier de son activité d'exportation ; l'article 3, paragraphe 2 du code de la TVA prévoit qu' «une marchandise destinée à l 'exportation est considérée comme livrée en Tunisie au regard d'un vendeur lorsque la déclaration d'exportation n'a pas été déposée au nom de celui-ci». Et en absence de déclaration, les marchandises ont été soumises à la TVA ainsi qu'à la taxe sur les collectivités locales. Deux autres cas portent sur une déclaration insuffisante du résultat fiscal et donc de l'impôt sur les sociétés (sans donner la nature de ces insuffisances). Dans une autre affaire, l'entreprise n'a pas procédé à la déclaration des ristournes commerciales constatées comptablement telle que prévue par le paragraphe 3 de l'article 55 du code de l'IRPP et de l'IS ce qui a entrainé la non déductibilité de ces ristournes en application du point 3 de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS. Le dernier cas traite de la non déclaration de remises obtenues sur achats (article 55 du code de l'IRPP et de l'IS) ce qui a entrainé la non déductibilité de ces remises (article 14 du même code).
- **Le non-respect de dispositions réglementaires diverses :** ces dispositions ont trait au non-respect d'articles du code la TVA et du code de l'IRPP et de l'IS.

  ✓ Code de la TVA : Il s'agit de l'article 3 du code de la TVA qui concerne la territorialité de l'impôt et qui n'a pas été respecté dans deux affaires (services rendus dans le territoire tunisien à un client étranger donc soumis à la TVA ainsi qu' à la retenue à la source sur TVA et un autre service de transport utilisé dans le territoire tunisien donc soumis aussi à la TVA). Dans un deuxième cas, l'entreprise n'a pas respecté les dispositions relatives au taux applicable en matière de TVA sur une activité accessoire (l'article 37 de la loi n°109 pour l'année 1995 applicable pour l'activité hôtelière et l'article 7 du code de la TVA).

  Dans un autre cas, une entreprise n'a pas respecté l'article 9, paragraphe 2 du code de la TVA qui concerne l'application du prorata de déduction. L'article 9, paragraphe 1 du code de la TVA, n'a pas été respecté par une autre entreprise (non déduction de la TVA sur achats utilisés dans la fabrication du produit vendu à titre gratuit). Un dernier cas concerne le non-respect du paragraphe 10 de l'article 1 du code de la TVA (livraison de biens autres que les immobilisations corporelles que les assujettis se font à eux-mêmes pour leurs propres besoins ou ceux de leurs

diverses exploitations, dans la mesure où ces biens ne concourent pas à la réalisation d'opérations passibles de la taxe sur la valeur ajoutée).

✓ Code de l'IRPP et de l'IS : le non-respect porte sur l'article 14, paragraphe 5 du code de l'IRPP et de l'IS (non justification du lien des voitures de tourismes avec l'activité principale de l'entreprise donc non déductibilité des charges liées à ces voitures), l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS (relatif à la déduction des amortissements et au calcul du résultat fiscal) et l'article 48 paragraphe 6 du code de l'IRPP et de l'IS (concernant la déductibilité des jetons de présence).

- **Des retenues à la source non effectuées ou insuffisamment effectuées :** cette défaillance a été isolée au regard de sa fréquence dans l'échantillon d'arrêts. En effet, elle figure dans six arrêts. Cinq affaires contiennent des arrêtés de taxation d'amende fiscale pour insuffisance de RAS effectuées au titre des salaires, des revenus des non-résidents… alors qu'un seul cas traite du défaut de RAS sur TVA.
- **Application inadéquate du taux du droit d'enregistrement :** deux affaires comportent cette défaillance.

Pour récapituler, le risque de non-conformité résulte en majorité de la non maîtrise de la réglementation fiscale et peut révéler un manque de compétence de la part du personnel chargé de la matière fiscale dans l'entreprise ou bien un manque de ressources financières pour cette dernière. Ce résultat peut aussi être dû à l'ambigüité ainsi qu'à la complexité de certains textes légaux ; dans une étude conduite par l'Institut Arabe des Chefs d'Entreprises auprès de 475 entreprises familiales, la mauvaise interprétation des textes fiscaux constitue le deuxième problème le plus important rencontré par les entreprises.

1.2.1.2. Fraude fiscale

Les défaillances citées jusqu'à présent constituent des erreurs commises à titre involontaire. Toutefois, le risque de non-conformité inclut aussi les défaillances qui résultent de l'intention délibérée de l'entreprise d'échapper à l'impôt, à travers la conduite de manœuvres frauduleuses. La fraude fiscale se manifeste soit par une dissimulation du chiffre d'affaire (9 affaires) soit à travers une augmentation des charges déductibles (2 affaires). L'article 74 du code de l'IRPP et de l'IS prévoit une pénalité d'assiette en cas de détection de fraude. Cette pénalité est explicite dans quatre affaires dont trois portent sur une première fraude (application du taux de 20% comme pénalité d'assiette) et une sur un renouvellement de fraude (application du taux de pénalité d'assiette de 30%). Pour les autres affaires, l'arrêt ne donne pas le détail des pénalités infligées aux entreprises.

Le nombre d'entreprises qui ont adopté des manœuvres frauduleuses constitue 12,22% des entreprises dont les redressements sont maintenus ou réduits en cassation (au nombre de 90). Ce taux de fraude n'est pas négligeable et peut avoir plusieurs explications. Une des explications données par l'institut Arabe des chefs d'entreprise dans son étude précitée est la lourdeur de la charge fiscale. En effet, les taux de retenues à la source élevés constituent le problème le plus cité par les entreprises tunisiennes qui font l'objet de cette étude.

1.2.1.3. Actes anormaux de gestion

Ces actes se matérialisent par un retrait de la trésorerie de l'entreprise d'un montant et sa mise à la disposition des associés sans stipulation d'intérêts (quatre cas) ou par des dépenses exagérées, injustifiées et faites pour l'intérêt de tiers (deux cas). Pour le premier cas, il s'agit des revenus distribués prévus par l'article 30 du code l'IRPP et de l'IS qui stipule que « sont assimilés à des revenus distribués : 1) sauf preuve contraire, les sommes mises à la dispositions des associés, directement ou par personnes interposées, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes à l'exception de celles servies entre la société mère et ses filiales. Lorsque ces sommes sont remboursées à la personne morale, la fraction des impositions auxquelles leur attribution avait donné lieu est imputée sur l'impôt dû au titre de l'année du remboursement ou des années suivantes ». Les revenus mis à la disposition des associés ou actionnaires n'ont pas été appuyés par les entreprises par des pièces justificatives (contrat de prêt qui précise le montant des intérêts, la méthode du paiement du prêt…) et n'ont pas fait l'objet de remboursement l'année de leur obtention. Pour cela, le législateur soumet les intérêts au titre de ces revenus à l'impôt sur les sociétés.

1.2.1.4. Abus de droit par simulation

L'abus de droit par simulation se manifeste par la conclusion de contrats fictifs et ce pour se soustraire au paiement de l'impôt (2 cas) ou par la simulation du prix porté au contrat (3 cas). Dans le premier cas d'abus de droit identifié, des contrats de prêts sont conclus avec les associés pour prouver qu'il ne s'agit pas de revenus distribués mais sans respecter les délais de remboursement de ces prêts tels qu'indiqués dans les contrats. La cour de cassation a considéré que ces contrats étaient fictifs et a conclu qu'il s'agissait d'un revenu distribué au regard de l'absence de pièces probantes pour justifier le paiement de ces emprunts et a soumis les intérêts calculés sur ces prêts à l'impôt sur les sociétés.

Dans le deuxième cas, un accord conclu entre deux sociétés d'un même groupe prévoit que des remises obtenues de la part d'une société dépendante (l'actionnaire principal) vont

être accordées aux clients de la société bénéficiaire pendant les trois années suivantes. Au début, la société qui a reçu ces remises les a enregistrées dans un compte de produit puis elle a déduit de la base imposable le montant de ces remises pendant les trois années suivantes alors qu'elles n'ont pas été effectivement accordées à ces clients (absence de pièces justificatives qui justifient que les remises ont été accordées aux clients pendant les trois années). La cour de cassation a décidé ainsi de la non déduction de ces remises de la base imposable.

Pour les trois autres affaires, la base de calcul du droit d'enregistrement a été sous-évaluée et le prix porté au contrat a été simulé. Il s'agit donc de cas d'abus de droit par acte déguisé.

1.2.1.5. Sources du risque fiscal

Outre la recherche des éléments du risque fiscal pour les entreprises, il est indispensable de détecter quelques sources de ce risque. A cet effet, une lecture approfondie de ces arrêts a permis de dégager deux types de sources fréquentées dans l'échantillon. Le Tableau 13 présente ces deux sources.

Tableau 13 : Principales sources du risque fiscal

Sources du risque fiscal	Nombre d'arrêts	Pourcentage
Insuffisances liées au système comptable des entreprises :	13	14,44%
• Comptabilité régulière sur le plan de la forme mais ayant des insuffisances de fond	4	
• Comptabilité irrégulière	9	
Litiges portant sur des opérations spécifiques	19	21,11%
Total des redressements maintenus ou réduits	90	100%

D'après le Tableau 13, deux facteurs principaux peuvent affecter le risque fiscal des entreprises. Le premier facteur est l'insuffisance liée au système comptable des entreprises. Théoriquement, le système de génération des informations comptables conditionne l'exactitude des chiffres fiscaux et peut être à l'origine d'un risque fiscal pour les entreprises (Russ, 2008 ; PWC, 2004, Yaïch, 2007 ; Elgood et *al.* 2004). D'après l'échantillon d'arrêts, 13 entreprises présentent des limites liées à leur système comptable ce qui affecte l'exactitude des chiffres fiscaux déclarés, d'où le redressement effectué par

l'administration fiscale. D'ailleurs, le rejet de la comptabilité a été confirmé dans neuf arrêts.

Par ailleurs, la conduite d'opérations spécifiques par les entreprises est en mesure d'engendrer un risque fiscal pour ces dernières. En effet, la législation fiscale applicable pour ces opérations non récurrentes peut être complexe (Elgood et *al.* 2004 ; Larocque et Alepin, 2008). D'après l'échantillon d'arrêts, les litiges entre l'administration fiscale et l'entreprise portent sur des opérations spécifiques pour 21,11% des cas. Ces opérations semblent être ainsi à l'origine d'un risque fiscal pour les entreprises. Cinq de ces opérations spécifiques traitent du régime applicable en matière de TVA pour des processus spécifiques : territorialité de la TVA (opération de transport pour exportation : service rendu dans le territoire tunisien donc soumis à la TVA), achats utilisés pour la fabrication de produits vendus à titre gratuit (non déduction de la TVA sur les achats), taux de TVA applicable pour une opération accessoire à l'activité principale, régime de la TVA applicable pour les livraisons à soi-même de biens qui vont servir à des ventes exonérées (paragraphe 10, art 1 du code de la TVA) et application du prorata de déduction si l'une des activités exercées est exonérée de la TVA.

Trois affaires sont liées aux avantages fiscaux (deux affaires portent sur la validité de l'avantage fiscal accordé en cas de location gérance d'un projet touristique et une autre affaire traite de la nature de l'activité concernée par l'avantage fiscal). Quatre affaires examinent encore la déductibilité de certaines charges spécifiques (salaires et loyers d'un local dont le contrat de location est conclu au nom du représentant légal de la société et non au nom de cette dernière, les charges d'emprunt, les charges financières liées à des voitures de tourisme et la charge d'amortissement dans les sociétés de leasing). Les montants retirés de la trésorerie de l'entreprise au profit des associés ont été traités dans cinq affaires. Une affaire examine le régime applicable en matière de retenues pour garanties et une dernière affaire traite du régime applicable aux aides accordées par une société mère à sa filiale.

Le régime applicable en matière de TVA pour ces opérations spécifiques occupe une place importante par rapport au total de ces opérations (26,31%) ce qui confirme notre constatation quant à l'ambigüité ainsi qu'à la complexité des textes fiscaux traitant de ce type d'impôt. Aussi, et avec la même fréquence, figure le problème spécifique relatif aux montants mis à la disposition des associés.

Il convient de présenter, dans ce qui suit, les défaillances des entreprises relatives aux procédures de poursuite judiciaire.

1.2.1.6. Non-respect des procédures de poursuite

Dans sept affaires, les entreprises ont commis des erreurs au niveau des procédures de poursuite (voir Tableau 12). Ces procédures de poursuite portent sur :

- Le délai de recours de 30 jours à partir de la date de notification de l'ATO telle que prévue par le paragraphe 3 de l'article 67 du code de l'IRPP et de l'IS. Une seule entreprise de l'échantillon n'a pas respecté ce délai.
- Le délai de 60 jours prévus par l'article 68 nouveau de la loi du tribunal administratif. En effet, après le dépôt de la demande de cassation, la société est tenue dans le cadre du délai de 60 jours de présenter une note explicative des allégations ainsi que d'autres documents. Quatre entreprises n'ont pas respecté une telle procédure ce qui a entrainé le rejet de la demande de cassation sur le plan de la forme.
- La notification du dossier de cassation à la direction générale doit être faite par le biais d'un huissier notaire et non par lettre recommandée avec accusé de réception (article 69 nouveau de la loi du tribunal administratif). Cette procédure a été violée par une entreprise.
- Les allégations avancées par l'entreprise dans la note explicative doivent figurer déjà au niveau de la demande de cassation. Cette procédure n'a pas été respectée par une autre société.

D'après les cas détectés, le non-respect porte sur des procédures simples de poursuite ce qui dénote d'un manque de maîtrise de ces procédures par les entreprises. Ce non-respect a entraîné le rejet de la demande de cassation dans 6 affaires et la confirmation du redressement opéré par l'administration et dénote d'une absence de maîtrise des dispositions réglementaires de poursuite par ces entreprises.

Pour récapituler, l'étude des défaillances des entreprises en matière fiscale a permis de constater l'existence d'un seul type de risque, à savoir le risque de non-conformité. Cette étude a permis aussi de détecter des cas de non-respect des procédures de poursuite par les entreprises. D'autres défaillances détectées sont aussi liées à la fonction de contrôle exercée par l'administration fiscale.

1.2.2. Défaillances liées à la fonction de vérification exercée par l'administration fiscale

L'analyse de contenu des arrêts fiscaux permet également de dégager les défaillances liées à l'exercice de la fonction de vérification par l'administration fiscale. Ces défaillances

sont au nombre de 19. Ce nombre n'est pas négligeable par rapport à l'ensemble des arrêts étudiés (à savoir 108). Il s'élève à 1 7,60% et peut signifier l'existence d'un manque de compétence de certains personnels de l'administration fiscale. Ce manque de compétence a conduit à l'annulation de l'ATO (huit arrêts) ou la réduction de son montant.

Le Tableau 14 contient une classification de ces défaillances par nature. Ce tableau regroupe les différentes défaillances détectées dans l'échantillon d'arrêts se rapportant à la fonction de contrôle exercée par l'administration fiscale. Cette dernière n'a pas respecté certaines formalités en matière de vérification et de contentieux et a commis aussi des erreeurs de fonds.

Tableau 14 : Défaillances liées à l'activité de vérification exercée par l'administration fiscale

Type de défaillance	Nombre de cas	Pourcentage
Non-respect des formalités en matière de vérification fiscale et de contentieux:	7	
• Non-respect des procédures relatives à la commission de consentement	3	15,78%
• Non-respect des formalités de poursuite en cassation	1	5,26%
• Non-respect du délai légal de vérification approfondie	2	10,53%
• Non-respect des conditions de forme pour l'émission d'un ATO	1	5,26%
Non-respect de certaines dispositions réglementaires :	9	
• Taux de pénalités d'assiette	2	10,53%
• Taux de pénalités de retard	1	5,26%
• Tarif du droit d'enregistrement	1	5,26%
• Taux de la RAS	1	5,26%
• Délai de prescription	1	5,26%
• Déductibilité de certaines charges	2	10,53%
• Produits imposables	1	5,26%
Faible justification	2	10,53%
Mauvaise application des présomptions de fait et de droit (méthode de comptabilité analytique)	1	5,26%
Total	19	100%

Les erreurs de formalités représentent 36,84% du total des défaillances et sont au nombre de 7 réparties comme suit :

- Trois sont relatives au non-respect de l'article 67, paragraphe 1 du code de l'IRPP et de l'IS abrogé à partir du 1er janvier 2002 suite à la promulgation du CDPF. Cet article dispose qu' «avant l'établissement de l'arrêté de taxation d'office, il e st

procédé à l'étude du dossier du contribuable, objet du litige, par une commission dont les membres sont désignés par décision du Ministre du Plan et des Finances. La commission susvisée établit un rapport écrit à ce sujet qui sera adressé, selon l'une des procédures prévues au paragraphe II au présent article, au contribuable à charge pour ce dernier d'y donner suite dans un délai ne dépassant pas 20 jours à partir de la date de réception». L'administration n'a pas respecté ce délai de 20 jours dans deux affaires alors que, pour une autre affaire, le rapport de la commission de consentement n'a pas été signé.

- Deux sont relatives au non-respect du délai légal de vérification approfondie qui ne peut dépasser quatre mois selon la charte du contribuable[61].
- Une relative à l'absence d'indication dans l'ATO de la date de son émission, de la signature et du statut du signataire.
- Une dernière défaillance ayant pour objet le non-respect d'une condition de forme pour la demande faite en cassation par la direction générale des impôts. En effet, la poursuite en cassation ne peut être faite que par les parties impliquées dans le jugement objet de cassation (l'entreprise et le directeur du centre régional des impôts de Tunis 1) et ce en vertu de l'article 70 nouveau de la loi du tribunal administratif alors que la demande en cassation avait été faite par la direction générale des impôts dans le cas présent.

Ces erreurs démontrent un certain manque de maîtrise des procédures de contrôle.

Les erreurs de fond représentent 63,6% du total des défaillances et couvrent le non-respect des dispositions légales, l'absence de justification et la mauvaise application des présomptions de fait et de droit.

Pour les cas de non-respect de la réglementation fiscale, elles couvrent :

- Le non-respect de l'article 74 du code de l'IRPP et de l'IS qui concerne les taux de pénalités d'assiette. En effet, pour deux affaires, l'administration fiscale applique un taux de 20% comme pénalités d'assiette sans présenter la preuve qu'il s'agit d'une fraude ou d'une dissimulation du chiffre d'affaires.
- La violation des dispositions de l'article 47 de la loi des finances 2001 concernant le taux de pénalités de retards. En effet, l'administration fiscale a appliqué le taux

[61] Cette disposition a été abrogée et remplacée par les dispositions de l'article 40 du code des droits et procédures fiscaux qui a fixé la durée maximale de vérification approfondie à 6 mois, si elle repose sur une comptabilité régulière et à un an dans les autres cas.

de 2% prévu par l'article 102 du code des droits d'enregistrement et de timbre alors qu'elle aurait dû appliqué le taux de 1,25% prévu par l'article 47.

- L'application inadéquate du tarif du droit d'enregistrement : l'administration fiscale a appliqué le droit proportionnel alors que l'opération est soumise en vertu de l'alinéa 12 de l'article 23 du code des droits d'enregistrement et de timbre au droit fixe (mauvaise interprétation de cet article par l'administration fiscale).
- L'application d'un taux exagéré de RAS de 20% au titre des revenus occasionnels obtenus par les médecins libres auprès d'une clinique alors que le taux réel est de 5% en application du point a du premier paragraphe de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS.
- Le délai de prescription : l'administration fiscale a commis une faute en retenant le délai de prescription de 5 ans relatif à un défaut total alors que l'entreprise a déposé une déclaration de cessation d'activité. Il s'agit d'un défaut partiel et la durée de prescription est de 3 ans en vertu de l'article 72, paragraphe 1 du code de l'IRPP et de l'IS.
- La déductibilité de certaines charges spécifiques : l'administration a décidé la non déductibilité de certaines charges engagées par l'entreprise pour deux affaires (charges salariales et loyers d'un local dont le contrat de location est établi au nom du représentant légal et non au nom de la société, avantages accordés au dirigeant de la société), alors que la CSTO a décidé la déductibilité de ses charges. La CSTO a pris une telle décision suite à la preuve avancée par la société du lien entre les charges et l'exploitation pour la première affaire, et suite à l'absence de preuve avancée par l'administration quant au «gonflement» des avantages accordés au dirigeant pour la deuxième.
- Le produit imposable : l'administration fiscale a considéré que la mise à disposition par l'entreprise de deux locaux au profit de son PDG et de l'un des actionnaires constituait un acte anormal de gestion et a soumis le montant des revenus non comptabilisés à la TVA ainsi qu'à l'IS. Ces deux locaux ont été exploités en tant que cabinet de médecin (PDG) et centre de radiologie. Selon l'administration, la société a, d'une part, supporté les charges relatives à ces deux locaux qui sont non liées à l'exploitation ; d'autre part, elle a renoncé au gain qui normalement doit figurer dans son résultat fiscal et relatif au revenu de la location. Par contre, la CSTO a considéré que cette mise à disposition des deux locaux par la clinique sans contrepartie ne relève pas d'un acte anormal de gestion dans la mesure où elle a

entraîné une augmentation de sa réputation et des patients. La CSTO a annulé de ce fait la décision de l'administration fiscale.

Ces erreurs de fonds ont surévalué la charge fiscale du contribuable.

Outre le non-respect de dispositions légales, l'administration fiscale a mal justifié sa décision pour une affaire ce qui a entrainé l'annulation par la cour de cassation de cette décision. L'administration fiscale a décidé le rejet de la comptabilité du simple fait que la comptabilité d'une société anonyme n'est pas soumise au contrôle d'un commissaire aux comptes. Cette décision a été annulée par la cour de cassation en justifiant sa décision par le fait que l'audit légal ne constitue pas une preuve de l'exactitude de la comptabilité.

Dans un dernier cas, l'administration n'a pas correctement appliqué la méthode des présomptions de fait et de droit ; application inadéquate de la méthode de «comptabilité analytique» ce qui a entrainé un chiffre d'affaire exagéré. La CSTO a recalculé ce chiffre d'affaires à partir des factures de la société.

L'analyse des arrêts fiscaux a permis enfin de dégager des défaillances liées à la procédure judiciaire. Ces défaillances seront présentées dans le paragraphe suivant.

1.2.3. Défaillances de la procédure judiciaire

Les arrêts de cassation contiennent le détail des différentes phases juridictionnelles. Ceci a permis de dégager des défaillances relatives à la procédure judiciaire. Ces défaillances vont être réparties selon leur origine, à savoir la CSTO, le tribunal de première instance et la cour d'appel.

1.2.3.1. Défaillances de la Commission spéciale de taxation d'office

La lecture des différents arrêts a permis de dégager 45 défaillances de la CSTO (le total des affaires traitées par la CSTO est de 75). Ces défaillances se rapportent à un non-respect de dispositions légales prévues par le code de la TVA, le code de l'IRPP et de l'IS et le code de l'incitation aux investissements, à un excès de pouvoir ainsi qu'à un ajustement de la réalité. Ces défaillances sont présentées dans le tableau 15.

Tout d'abord, il convient de constater une efficacité limitée de la fonction jouée par la CSTO. En effet, sur 75 arrêts, la commission a commis 45 fautes c'est-à-dire un pourcentage de 60%. Ce taux élevé permet de conclure quant à l'efficacité limitée de cette commission dans la résolution des litiges et dans la gestion des risques fiscaux a posteriori. Aussi, d'après ce tableau, l'article 71 du code de l'IRPP et de l'IS a été violé dans huit affaires. Cet article prévoit que les décisions de la CSTO doivent être motivées. Alors que

pour ces huit cas, les décisions de la CSTO sont faiblement justifiées. En effet, les considérations légales et réelles sur la base desquelles il y a eu la prise des décisions sont absentes.

Tableau 15 : Défaillances liées au travail de la CSTO

Type de défaillance	Nombre de cas	Pourcentage
Non-respect des dispositions du code de l'IRPP et de l'IS :		
• Non-respect du paragraphe 1 de l'article 72 du code de l'IRPP et de l'IS	21	46,67%
• Non-respect du paragraphe 2 de l'article 72 du code de l'IRPP et de l'IS	6	13,34%
• Non-respect du paragraphe 1 de l'article 67 du code de l'IRPP et de l'IS	2	4,45%
• Non-respect de l'article 71 du code de l'IRPP et de l'IS	8	17,78%
• Non-respect de l'article 55, paragraphe 3 du code de l'IRPP et de l'IS.	1	2,23%
Non-respect des dispositions du code de la TVA :		
• Non-respect de l'article 7 du code de la TVA	1	2,23%
• Non-respect de l'article 18 du code de la TVA	1	2,23%
• Non-respect de l'article 21 du code de la TVA	2	4,45%
Non-respect de l'article 7 du code de l'incitation aux investissements.	1	2,23%
Dépassement du pouvoir	1	2,23%
Ajustement de la réalité	1	2,23%
Total	45	100%

D'après le tableau 15, l'article 72, dans ses deux paragraphes 1 et 2, est l'article le plus cité des défaillances de la CSTO avec un nombre de 27 cas. Ce nombre représente 36% du total des arrêts traités par la CSTO. Ceci montre l'ambigüité du texte de cet article. En effet, l'article 72 du code de l'IRPP et de l'IS fixe les délais de prescription de l'impôt. Il prévoit que «les omissions partielles constatées dans l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, les erreurs commises dans l'application des taux ainsi que les défauts ou insuffisances de retenues au titre de cet impôt peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la troisième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. Les omissions totales constatées au titre de l'un de ces deux impôts peuvent être réparées jusqu'à l'expiration de la cinquième année suivant celle au titre de laquelle l'imposition est due. La prescription est interrompue, soit par la notification d'un arrêté de taxation d'office, soit par l'établissement d'un procès-verbal de non présentation ou de non tenue

des documents comptables soixante jours au moins avant l'expiration de l'année limite du délai de reprise ».

L'ambigüité des dispositions de cet article se trouve à deux niveaux. La première concerne la signification de «l'année au titre de laquelle l'imposition est due». Pour répondre à cette première ambiguïté, l'article 49 de la loi des finances pour l'année 2001 a intenté de clarifier cette phrase en précisant que c'est l'année qui suit celle de réalisation du revenu. La deuxième ambiguïté concerne le délai de 60 jours qui ne s'applique que pour l'établissement du procès-verbal. Aussi, malgré la clarification du texte sur la base de l'article 49 de la loi des finances pour 2001, la CSTO a continué de ne pas le respecter pour certains litiges, même après le 1/1/ 2001 ce qui dénote d'un manque de compétence de ses membres.

Par ailleurs, il convient de signaler que les articles 72, 67 et 71 ont été abrogés à partir du 1er janvier 2002 par l'article 7 de la loi n°2000-82 du 9 août 2000 portant promulgation du code des droits et procédures fiscaux.

Pour le non-respect des dispositions des articles du code de la TVA, les textes relatifs aux articles 7 et 18 n'ont pas été respectés par la CSTO (deux cas). Ces mêmes articles figurent aussi parmi les défaillances des entreprises. Ceci dénote une ambigüité et une complexité de ces textes et montre que la complexité et l'ambiguïté de certaines dispositions fiscales sont à l'origine d'un risque fiscal pour les entreprises.

Pour le cas de l'excès de pouvoir, la société a demandé à la CSTO de recalculer les impôts et taxes selon la comptabilité qu'elle a présentée alors que la CSTO a décidé d'annuler l'ATO. Elle a donc violé les dispositions de l'article 145 du Code des procédures civiles et commerciales puisqu'elle a émis un jugement non sollicité par la société et qui dépasse même ce qui lui a été demandé.

1.2.3.2. Défaillances relatives au rôle du tribunal de première instance

L'analyse de contenu des arrêts a dégagé trois défaillances pour le tribunal de première instance. Rappelons que le nombre d'affaires devant le tribunal de première instance est de 24. Le taux de défaillance est donc de 12,5%.

Dans le premier cas, le tribunal de première instance a négligé la phase de conciliation telle que prévue par l'article 60 du code des droits et procédures fiscaux.

Dans le deuxième cas, le tribunal de première instance n'a pas respecté les dispositions de l'article 11 du code de l'IRPP et de l'IS et de l'article 37 du code de la fiscalité locale et

ce en écartant le montant des retenues pour garantie du chiffre d'affaire imposable et donc de la base de calcul de l'impôt sur les sociétés et de la taxe sur les collectivités locales.

Le dernier cas est relatif au non-respect des dispositions de l'article 50 du code des droits et procédures fiscaux. En effet, le tribunal de première instance a annulé l'ATO parce que l'émission et la signature ont été faites par le directeur du centre régional de contrôle fiscal sans indiquer la délégation qui lui est faite par le ministre des finances. Ce jugement a été annulé par la cour de cassation en présence du texte fiscal sur la délégation (article 50) et de l'arrêté de délégation fait par le ministre des finances.

Le dernier type de défaillance à traiter dans le paragraphe suivant porte sur le fonctionnement de la cour d'appel.

1.2.3.3. Défaillances liées au rôle de la cour d'appel

Les défaillances portant sur le fonctionnement de la cour d'appel sont au nombre de 17. Le taux de défaillance est ainsi de 42,5% (le nombre total d'affaires jugées par la cour d'appel est de 40), ce qui atteste aussi d'une efficacité limité de la part de la cour d'appel. Ces défaillances sont présentées dans le tableau suivant:

Tableau 16 : Défaillances liées au travail de la cour d'appel

Type de défaillance	Nombre de cas	Pourcentage
Faible justification	10	58,82%
Non-respect des dispositions légales :		
• Non-respect de l'article 123 du code des procédures civiles et commerciales	1	5,88%
• Non-respect de l'article 60 du CDPF	1	5,88%
• Non-respect de l'article 50 du CDPF	2	11,76%
• Non-respect des articles 14 et 55 du code l'IRPP et de l'IS	1	5,88%
• Non-respect de l'article 67 du code de l'IRPP et de l'IS	1	5,88%
• Non-respect de l'article 21 de la loi n° 17 de 1990	1	5,88%
Total	17	100%

Il ressort du Tableau 16 que la principale défaillance est la faible justification de la part de la cour d'appel avec un taux de 22,22% du total des affaires en appel. Ce taux est élevé et confirme l'efficacité limitée de cet organe juridictionnel. Ce dernier ne donne pas les considérations réelles et légales qui fondent ses jugements, d'où la violation de l'article 123 du code des procédures civiles et commerciales. Cet article prévoit ce qui suit : «tout jugement doit contenir : l'indication du tribunal qui l'a rendu ; les noms, prénoms, qualités

et domiciles des parties ; l'objet du litige ; le résumé des dires des parties ; les motifs en fait et en droit ; le dispositif ; la date à laquelle il a été rendu ; le nom ou les noms du magistrat ou des magistrats qui l'ont rendu ; l'indication du ressort ; la liquidation des dépenses si elle est alors possible». Ce texte précise ainsi que les motifs en fait et en droit doivent être mentionnés.

D'autres défaillances sont liées au non-respect de certaines dispositions légales. Pour l'article 123 du code des procédures civiles et commerciales, la cour d'appel n'a pas évoqué le résumé des dires des parties. Quant à l'article 60 du C DPF, la cour d'appel n'a pas évoqué la négligence du tribunal de première instance de la phase de conciliation et il s'agit ici d'une violation de l'une des formalités principales prévues en matière de contentieux fiscal et d'un non-respect du droit de la défense.

Le non-respect de l'article 50 du CDPF se manifeste dans deux affaires par l'annulation de l'ATO pour absence d'indication de la délégation faite par le ministre des finances alors que l'absence de cette indication n'entraîne pas l'annulation des ATO. La cour d'appel n'a pas respecté les articles 14 et 55 du code de l'IRPP et de l'IS en décidant de la déductibilité des ristournes commerciales alors qu'elles n'ont pas été déclarées.

Dans une autre affaire, la cour d'appel a violé les dispositions de l'article 67 du code de l'IRPP et de l'IS en acceptant la demande d'appel sans consignation par la société de 20% des droits résultant de la taxation d'office. La dernière défaillance porte sur l'application d'un droit fixe d'enregistrement alors qu'en vertu de l'article 21 de la loi n° 17 de 1990 le droit proportionnel s'applique pour cette opération.

L'analyse des fonctions jouées par la CSTO, le tribunal de première instance et la cour d'appel permet de conclure quant à l'efficacité limitée du rôle qui a été joué par la CSTO au regard du nombre élevé de défaillances dégagées, liées d'une part au non-respect de divers textes fiscaux et d'autre part à la faible justification des décisions.

Le rôle de la cour d'appel n'est pas aussi exempt de limites. La défaillance majeure réside dans la faiblesse des justifications présentées par la cour d'appel, ce qui a entrainé pour plusieurs affaires l'annulation de l'arrêt par la cour de cassation. La cour d'appel n'a pas aussi respecté certains textes fiscaux (42,5%) qui sont liés, pour une partie, à des formalités non respectées (consignation, indication des dires des parties…) et, pour une autre partie, à des règles fiscales de fond non appliquées. L'efficacité limitée de la cour d'appel peut être due, comme le souligne Baccouche (2008), au fait que le code n'a pas institué un juge fiscal compétent pour statuer sur les litiges fiscaux (malgré l'organisation

par les pouvoirs publics suite à l'entrée en vigueur de ce code de cycles de formation pour les magistrats).

Toutefois, il ne faut pas oublier que c'est à travers les arrêts de cassation que ces défaillances ont été ainsi détectées. La cour de cassation semble jouer un rôle efficace en détectant les fautes pouvant être commises par le tribunal de première instance et la cour d'appel. Enfin, il convient de signaler que la durée lente de la procédure judiciaire semble globalement réduire l'efficacité des jugements rendus en matière fiscale.

Les résultats issus de l'analyse des arrêts de cassation rendus en matière fiscale sont riches dans la mesure où ils permettent de dégager les défaillances liées aux entreprises et de détecter déjà quelques sources du risque fiscal. En effet, les défaillances des entreprises constituent tous des risques de non-conformité et sont de quatre types : un non-respect involontaire des dispositions réglementaires, la fraude fiscale, l'abus de droit par simulation et l'acte anormal de gestion.

L'étude a fait ressortir deux sources essentielles du risque fiscal avec l'insuffisance du système de génération des informations comptables pour un grand nombre d'affaires ; la présence d'un nombre important d'opérations spécifiques et non récurrentes semble aussi être à l'origine d'un risque fiscal pour les entreprises.

Par ailleurs, la fonction de contrôle exercée par l'administration fiscale comporte des défaillances. Ce taux de défaillance de 17,60% peut révéler un manque de compétence de certains personnels de l'administration fiscale. Ce manque de compétence a conduit à l'annulation de l'ATO (huit arrêts) ou la réduction de son montant, ce qui remet en cause l'efficacité de contrôle de l'administration fiscale.

D'autres défaillances ont été aussi dégagées des arrêts, défaillances qui concernent la procédure judiciaire avec ses différents organes. Ces défaillances ont permis de conclure quant à l'efficacité limitée du rôle joué par la CSTO et la cour d'appel. L'étude des défaillances des entreprises et de la CSTO souligne que certains textes fiscaux n'ont pas été respectés par les deux parties et dans des affaires différentes ; la complexité et l'ambiguïté de certaines dispositions fiscales sont bien à l'origine d'un risque fiscal pour les entreprises.

La deuxième partie présente les résultats issus de l'analyse des états financiers et des notes annexées à ces états pour les sociétés tunisiennes cotées à la BVMT.

2. Résultats de l'analyse des états financiers et des rapports généraux des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées

La deuxième étape de notre étude empirique consiste à explorer les pratiques de divulgation des sociétés tunisiennes cotées en matière fiscale. Avant de présenter les résultats issus de cette analyse, une présentation de l'échantillon de notre étude s'avère indispensable.

2.1. Présentation de l'échantillon

L'échantillon retenu porte sur les sociétés tunisiennes cotées à la BVMT. Pour pouvoir mener l'analyse, les états financiers, les notes annexes à ces états et les rapports généraux des CAC ont été collectés à partir des sites du conseil du marché financier et de la BVMT. Les rapports des CAC sont généralement publiés avec les états financiers des sociétés dans un même document. La collecte de ces états financiers a été faite sur une période de cinq ans, en retenant les exercices 2006, 2007, 2008, 2009 et 2010. Le nombre des sociétés cotées varie d'une année à une autre. Cette variation est illustrée dans le tableau qui suit (Tableau 17):

Tableau 17 : Nombre des sociétés cotées à la BVMT durant la période d'étude

Année	2006	2007	2008	2009	2010	Nombre des états financiers collectés
Nombre de sociétés cotées	44	47	49	51	56	247

L'échantillon d'étude augmente chaque année avec l'arrivée de nouvelles sociétés sur le marché financier tunisien (3 ont été introduites en bourse en 2006, 3 en 2007, 2 en 2008, 2 en 2009 et 5 en 2010). Le nombre total de rapports consultés est de 247.

Les sociétés cotées à la BVMT appartiennent à divers secteurs d'activité (cf tableau 18).

Tableau 18 : Répartition des sociétés tunisiennes cotées par secteur d'activité

Année	2006	2007	2008	2009	2010
Secteur financier	**21**	**21**	**21**	**21**	**24**
Banques	11	11	11	11	11
Services financiers	8	8	8	8	9
Sociétés d'assurance	2	2	2	2	4
Secteur non financier	**23**	**26**	**28**	**30**	**32**
Télécommunication	1	1	1	2	2
Industries	6	6	6	7	8
Matériaux de base	3	4	4	4	4
Pétrole et gaz	1	1	1	1	1
Services aux consommateurs	4	4	5	5	6
Santé	1	2	2	2	2
Biens de consommation	7	8	9	9	9
Total	**44**	**47**	**49**	**51**	**56**

2.2. Analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées

L'analyse de contenu va permettre de répondre à la question suivante : les entreprises tunisiennes cotées divulguent-elles des informations fiscales dans leurs états financiers ? Entre autres, ces entreprises révèlent-elles des informations sur le risque fiscal dans leurs rapports ?

L'analyse de contenu envisagée dans le cadre de cette étude s'attache au contenu explicite des états financiers, des notes annexes et des rapports des commissaires aux comptes[62]. Elle passe par deux étapes primordiales. Selon Gavard-Perret et *al.* (2009, p. 256), « deux grands moments structurent l'activité d'analyse : la déconstruction d'abord et la reconstruction ensuite des données… il s'agit dans un premier temps de détacher certains éléments de leur contexte, de les isoler des autres éléments du corpus (dans le cas d'une analyse non informatisée, cela peut d'ailleurs se traduire par des photocopies/découpages /collages de certains extraits), puis par des regroupements en catégories ou thèmes, par des mises en relation, porteur d'un sens nouveau, celui dégagé par l'analyste».

Dans une première étape, il s'agit d'extraire toute information de nature fiscale pour chaque société cotée et pour chaque exercice et ce en utilisant des indices ou des mots clés pour effectuer une recherche automatique dans les états financiers (qui contiennent les rapports des commissaires aux comptes). Ces informations sont regroupées dans des tableaux établis par année d'étude et par société. Une lecture approfondie des informations contenues dans les tableaux a permis de les regrouper en des catégories et à présenter des statistiques se rapportant à chacune.[63] Ces statistiques, prenant la forme de fréquences, de pourcentages et de moyennes et permettant l'analyse des données fiscales, vont permettre d'extraire des conclusions et des résultats.

La lecture des informations fiscales extraites des états financiers et des notes annexes a permis de dégager les catégories d'informations suivantes :

- Régime fiscal de la société ;
- Tableau de détermination du résultat fiscal ;

62 D'autres analyses de contenu s'intéressent davantage au contenu implicite. Selon Gavard-Perret et Moscarola (1998, p. 253), « toute communication peut être abordée sous l'angle de son contenu et de ses traits constitutifs (l'énoncé), ou sous l'angle, plus complexe et plus avancé sur la voie de l'interprétation, des adaptations personnelles que chaque individu fait subir, consciemment ou non, à l'outil linguistique (l'énonciation) ». Cité par Gavard-Perret et al. (2009).

63 Selon Aktouf (1992, p. 122), « on appelle catégorie la caractéristique selon laquelle on regroupera un certain nombre de répondants ou d'éléments. Cette caractéristique étant commune à tous ces répondants ou ces éléments ». Selon le même auteur, les catégories doivent être exclusives, exhaustives, évidentes et pertinentes.

- Avantages fiscaux ;
- Risque fiscal ;
- Informations fiscales liées au groupe.

Il convient de signaler que les normes comptables tunisiennes n'exigent pas explicitement la publication d'informations sur le régime fiscal, le tableau de détermination du résultat fiscal ainsi que les avantages fiscaux dans les états financiers des sociétés non financières et financières. Seules les charges probables d'impôt, les éventualités fiscales et les événements fiscaux survenant après la date de clôture doivent être mentionnés dans les états financiers individuels ou consolidés, soit par le biais d'une provision soit par une information complémentaire.

Le règlement du conseil de marché financier[64] relatif à l'appel public à l'épargne[65] n'exige pas davantage explicitement la publication d'informations fiscales dans les rapports des sociétés. D'après l'article 42 de ce règlement, les sociétés faisant appel public à l'épargne[66] doivent adresser au conseil du marché financier 15 jours de bourse avant la tenue de l'assemblée générale ordinaire les états financiers annuels. Elles doivent publier au bulletin officiel du conseil du marché financier et dans un quotidien paraissant à Tunis leurs états financiers. Les notes aux états financiers doivent comporter les notes obligatoires et les notes les plus pertinentes et l'opinion du commissaire aux comptes doit accompagner ces états. L'article 44 (nouveau)[67] du même règlement fixe le contenu des rapports annuels sur la gestion des sociétés faisant appel public à l'épargne et ne fait pas une mention explicite de l'obligation de divulgation d'informations fiscales dans ces rapports. Il met seulement l'accent sur la nécessité de publier les événements importants

[64] Le conseil de marché financier a été créé par la loi n° 94-117 du 14 novembre 1994 portant réorganisation du marché financier. C'est une autorité publique, indépendante, qui assure l'organisation des marchés et veille à leur bon fonctionnement. Il est également chargé du contrôle de l'information financière et de la sanction des manquements ou infractions à la réglementation en vigueur et assure le contrôle permanant de la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis.

[65] Tel qu'approuvé par le Collège du Conseil du Marché Financier en date du 2 mars 2000, visé par Arrêté du Ministre des Finances en date du 17 novembre 2000 et modifié par les Arrêtés du Ministre des finances du 7 avril 2001, du 24 septembre 2005, du 12 juillet 2006 , du 17 septembre 2008 et du 16 octobre 2009.

[66] D'après l'article 1 de la loi n°94-117, « sont réputés sociétés ou organismes faisant appel public à l'épargne:

1. Les sociétés qui sont déclarées comme telles par leurs statuts,
2. Les sociétés dont les titres sont admis à la cote de la Bourse,
3. Les banques et les sociétés d'assurances quel que soit le nombre de leurs actionnaires,
4. Les sociétés dont le nombre d'actionnaires est égal ou supérieur à cent,
5. Les Organismes de Placement Collectif en Valeurs Mobilières,
6. Les sociétés et les organismes autres que les organismes de placement collectif en valeurs mobilières qui, pour le placement de leurs titres, recourent soit à des intermédiaires, soit à des procédés de publicité quelconques, soit au démarchage. »

[67] Ajouté par Arrêté du ministre des finances du 17 septembre 2008.

survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle le rapport a été établi ; ces derniers peuvent être de nature fiscale.

L'analyse des résultats se fera par catégorie d'information fiscale. La première catégorie se rapporte à la présentation du régime fiscal des sociétés.

2.2.1. Régime fiscal de la société

Pour vérifier si les sociétés cotées publient ou non des informations sur le régime fiscal qu'elles suivent, la première étape consiste à établir un tableau par entreprise et par année pour extraire éventuellement ces informations.

Dans une deuxième étape, un autre tableau est établi pour calculer la fréquence de publication du régime fiscal par les sociétés cotées. Ce tableau se présente comme suit :

Tableau 19 : Statistiques relatives aux sociétés qui divulguent le régime fiscal

Régime fiscal de la société	Entreprises qui présentent le régime fiscal										Moyenne
	2006		2007		2008		2009		2010		
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Secteur financier	**9/21**	**42,86**	**10/21**	**47,62**	**11/21**	**52,38**	**11/21**	**52,38**	**13/24**	**54,17**	**49,88**
• Banques	3/11	27,27	3/11	27,27	4/11	36,36	4/11	36,36	5/11	45,45	**34,54**
• Services financiers	6/8	75	7/8	87,5	7/8	87,5	7/8	87,5	7/9	77,78	**83,06**
• Assurances	0/2	0	0/2	0	0/2	0	0/2	0	1/4	25	**5**
Secteur non financier	**11/23**	**47,83**	**9/26**	**34,61**	**11/28**	**39,29**	**12/30**	**40**	**14/32**	**43,75**	**41,10**
Total	**20**	**45,45**	**19**	**40,42**	**22**	**44,90**	**23**	**45,10**	**27**	**48,21**	**44,82**
Total des sociétés cotées	**44**		**47**		**49**		**51**		**56**		

D'après le tableau 19, le pourcentage des sociétés cotées qui indiquent leur régime fiscal varie entre 40,42% et 48,21% au cours de la période d'étude avec une moyenne de 44,82%. Ainsi, moins de la moitié des sociétés tunisiennes cotées divulguent leur régime fiscal. Il ressort aussi du tableau 19 que le pourcentage de divulgation le plus élevé se trouve chez les sociétés financières cotées et, plus précisément, chez les sociétés de services financiers, à savoir les sociétés de leasing et d'investissement. Pour ce secteur, le pourcentage atteint 87,5%, soit 7 sur 8 sociétés avec une moyenne de 83,06%.

Après avoir identifié le nombre de sociétés cotées qui indiquent leur régime fiscal, l'étape suivante consiste à examiner dans quelle partie des états financiers est publié le régime fiscal. Rappelons, dans ce cadre, qu'aucune disposition explicite, dans les normes comptables, n'exige la publication d'une telle information. Le tableau qui suit regroupe les entreprises qui divulguent des informations sur le régime fiscal selon l'emplacement de cette divulgation.

Tableau 20 : Emplacement de divulgation du régime fiscal

	2006		2007		2008		2009		2010		moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
1-Présentation de la société	8	32	10	40	11	36,67	12	38,71	16	44,44	**38,36**
2-Principes et méthodes comptables appliquées	9	36	10	40	13	43,34	10	32,26	11	30,56	**36,43**
3-Note de l'impôt sur les bénéfices	5	20	3	12	4	13,33	5	16,13	4	11,11	**14,51**
4- Autres :											
Note des capitaux propres	1	4	1	4	1	3,33	1	3,22	2	5,55	**4,02**
Note : statut fiscal	1	4	1	4	1	3,33	1	3,22	2	5,55	**4,02**
Note : faits marquants	1	4	0	0	0	0	2	6,46	1	2,78	**2,65**
Total	**25**		**25**		**30**		**31**		**36**		

D'après le tableau 20, le régime fiscal figure dans les notes aux états financiers et a été repéré à 6 niveaux différents. Le nombre total des emplacements est supérieur au nombre d'entreprises ayant divulgué leur régime fiscal. Ceci s'explique par le fait que certaines entreprises présentent leur régime fiscal à deux niveaux de leurs états financiers.

Les entreprises qui procèdent à la divulgation de leur régime fiscal le font dans la plupart des cas soit dans la rubrique « présentation de la société » (38,36% des cas en moyenne) ou « principes et méthodes comptables appropriés » (36,43% des cas en moyenne). À défaut, cette divulgation est faite au niveau de la note relative à l'impôt sur les bénéfices avec un pourcentage de 14,51% en moyenne. Dans les cas restants, le régime fiscal des sociétés est présenté soit dans la note des capitaux propres (4,02%), soit dans une note intitulée statut fiscal (4,02%), soit enfin dans la note relative aux faits marquants de l'exercice (2,65%).

Par ailleurs, et comme indiqué ci-dessus, certaines sociétés cotées procèdent à la divulgation de leur régime fiscal dans deux parties des états financiers. Par exemple pour l'année 2006, cinq entreprises procèdent à une double indication de leur régime fiscal. Trois sociétés l'ont fait à la fois dans les rubriques «présentation de la société » et «principes et méthodes comptables ». Une société a présenté son régime fiscal aussi bien dans la rubrique «présentation de la société » que dans la note relative à « l'impôt sur les bénéfices ». Une dernière société indique le régime fiscal auquel elle est soumise au niveau des rubriques « présentation de la société » et « faits marquants de l'exercice ». Pour l'année 2007, 6 doubles indications ont été faites par les sociétés cotées. Pour les années 2008 et 2009, 8 sociétés ont procédé à une double mention de leur régime fiscal. Enfin, pour l'année 2010, 9 sociétés ont fait une double mention de leur régime fiscal dans les états financiers.

Durant les cinq ans, quatre sociétés de leasing procèdent à cette double mention du régime fiscal. Ceci peut être expliqué par le régime spécifique auquel ces entreprises sont soumises en matière fiscale. Il s'agit du régime fiscal de l'amortissement financier qui a subi des changements législatifs au cours de la période d'étude. Par ailleurs, une société d'investissement à capital fixe a fait cette double mention pour les années 2007, 2008, 2009 et 2010. Le reste des cas est représenté par les sociétés non financières.

Le tableau 21 englobe quelques extraits de divulgation sur le régime fiscal des sociétés.

L'examen du régime applicable aux sociétés cotées à la BVMT en matière d'impôt sur les bénéfices nécessite un retour aux dispositions réglementaires. L'article 1 de la loi n° 2006-80 du 18 décembre 2006 relative à la réduction des taux de l'impôt et à l'allégement de la pression fiscale pour les entreprises prévoit la réduction du taux de l'impôt sur les sociétés de 35% à 30% et ce à partir du premier janvier 2007. Toutefois, demeurent soumises au taux de 35% les établissements de crédit, les sociétés d'investissement, les sociétés d'assurance et de réassurance, les opérateurs de réseaux des télécommunications, les sociétés de services dans le secteur des hydrocarbures…

Tableau 21 : Extraits de divulgation des sociétés sur le régime fiscal

Société	Extraits de divulgation sur le régime fiscal
Attijari Leasing (états financiers au 31/12/08)	1. Présentation de la société : « Sur le plan fiscal, la société est soumise aux règles du droit commun et notamment les dispositions des articles 41, 44 et 49 à 51 de la loi n° 2007/70 du 27/12/2007 portant loi de finance pour l'année 2008 » (p. 10). 2. Conventions et méthodes comptables : 2.2- base de mesure et conventions comptables appliquées 2.2.8- REGIME FISCAL : « La société ATTIJARI LEASING est soumise au droit commun. En matière d'impôt indirect, elle est totalement assujettie à la TVA. La société procède à la comptabilisation des charges et des produits en hors taxes, il en est de même en ce qui concerne les investissements. Ainsi, la TVA facturée aux clients est enregistrée au compte « État, T.V.A collectée », alors que la TVA facturée à la société est portée au débit du compte « État, TVA récupérable ». En fin de période, le solde de ces deux comptes fait l'objet d'une liquidation au profit du trésor s'il est créditeur ou d'un report pour la période suivante s'il est débiteur. De même, la société est soumise aux dispositions des articles 16 à 18 de la loi de finance pour la gestion 2001 relatifs au traitement des amortissements financiers, concernant les crédits accordés avant 2008. La loi n° 2006-85 du 25 décembre 2006, portant loi de finances pour l'année 2007 dans ses articles 41 à 44, a introduit des changements quant à la déduction par les entreprises des amortissements au titre des actifs immobilisés exploités dans le cadre des contrats de leasing. Ces nouvelles dispositions sont entrées en application à compter du 01-01-2008. Sur le plan fiscal, la société est soumise aux règles du droit commun et notamment les dispositions des articles 41, 44 et 49 à 51 de la loi n° 2007/70 du 27/12/2007 portant loi de finances pour l'année 2008» (p. 15).

UBCI (états financiers individuels au 31/12/10)	3. Méthodes comptables appliquées 3.8. Impôts sur les sociétés : « Le résultat fiscal est déterminé en application des règles du droit commun. Toutefois, et conformément aux dispositions de la loi de finances pour la gestion 2010, la déduction des provisions pour créances douteuses a été faite à 100% du bénéfice imposable. Par contre les provisions pour dépréciation des titres n'ont pas été déduites. » (p. 11).
PLTU SICAF (états financiers au 31/12/2009)	Note 1 : présentation de la société : «Sur le plan fiscal, la société est soumise aux règles du droit commun » (p. 3). Note 7 : capitaux propres : «La réserve à régime spécial se compose des plus-values de cessions des actions réalisées par la société en exonération d'impôt et bloquées pendant une période de cinq ans à partir de la date de clôture du bilan de l'année au cours de laquelle la cession est réalisée. (Article 48-VII quinquies (nouveau) du code de l'IRPP et de l'IS) » (p. 6).
Tunisie leasing (états financiers individuels au 31/12/2009	Note 1 : présentation de la société : « Sur le plan fiscal, la société est soumise aux règles de droit commun » (p. 16). Note 2 : principes et méthodes comptables appliqués : 2-8. Impôt sur les bénéfices : « La société est soumise à l'impôt sur les bénéfices selon les règles du droit commun. Elle ne bénéficie à ce titre d'aucune exonération résultant d'avantages fiscaux accordés ou autres. Les amortissements financiers relatifs aux équipements, matériels et immeubles objets de contrats de leasing sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable et ce, en vertu des dispositions de la loi de finances 2000-98 du 25 décembre 2000. L'article 44 de la loi des finances pour la gestion 2008 a abrogé ces dispositions, et ce, pour les amortissements financiers relatifs aux équipements, matériels et immeubles exploités dans le cadre des contrats de leasing à partir du 1er janvier 2008. Par ailleurs et depuis 1996, les dispositions du paragraphe I de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS sont applicables aux sociétés de leasing. Ainsi, les provisions au titre des créances douteuses sont déductibles en totalité et dans la limite du bénéfice imposable » (p. 20). 2-9 Taxe sur la valeur ajoutée : « la société procède à la comptabilisation des charges et des produits en hors taxes, il en est de même en ce q ui concerne les investissements. Ainsi, la T.V.A facturée aux clients est enregistrée au compte « Etat, T.V.A collectée », alors que la T.V.A facturée à la société est portée au débit du compte « Etat, T.V.A récupérable ». En fin de période, le solde de ces deux comptes fait l'objet d'une liquidation au profit du trésor s'il est créditeur ou d'un report pour la période suivante s'il est débiteur. La loi n° 2007-70 du 27 décembre 2007, portant loi de finances pour l'année 2008, prévoient que la TVA est liquidée, pour les opérations de leasing, sur la base de tous les montants dus au titre de ces opérations. Par ailleurs les entreprises de leasing peuvent déduire la TVA grevant l'achat d'équipement, matériels et immeubles destinés à être exploités dans le cadre des contrats de leasing et ce n onobstant l'enregistrement comptable de ces achats » (p. 20).

Adwya secteur de santé (états financiers au 31/12/2010).	3-statut fiscal : « La société "ADWYA S.A" est assujettie à l'impôt sur les sociétés au taux du droit commun. Cependant, et suite à l'ouverture de 30% de son capital au public en juin 2007, la société est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 20% en vertu des dispositions de l'article premier de la loi 99-92 du 17 Août 1999 relative à la relance du marché financier. En matière de TVA, les matières premières et articles de conditionnement ainsi que la vente des produits finis, sont soumis au taux de 6%, alors que les opérations et travaux de façonnage réalisés pour le compte d'autrui sont soumis à la TVA au taux de 18%. Elle bénéficie en outre lors de l'importation de matières premières et articles de conditionnement de l'exonération des droits de douanes, mais elle demeure redevable des frais de formalités douanières et des imprimés nécessaires aux opérations d'importation » (p. 14). Note 27. Impôt sur les sociétés (note de l'état de résultat). « La société "ADWYA S.A" est assujettie à l'impôt sur les sociétés au taux du droit commun. Cependant, et suite à l'ouverture de 30% de son capital au public en juin 2007, la société est soumise à l'impôt sur les sociétés au taux de 20% en vertu des dispositions de l'article premier de la loi 99-92 du 17 Août 1999 relative à la relance du marché financier. Pour l'établissement des situations intermédiaires, il a été appliqué le taux effectif annuel estimé tel que prévu par la norme internationale » (p. 22).

Par ailleurs, selon l'article premier de la loi n°99-92 du 17 août 1999 relative à la relance du marché financier, « le taux de l'impôt sur les sociétés prévu par le paragraphe I de l'article 49 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, est réduit à 20 % pour les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse à condition que le taux d'ouverture du capital au public soit au moins égal à 30 %, et ce, pendant cinq ans à partir de l'année d'admission. Cette réduction est accordée aux sociétés dont l'admission à la cote de la bourse intervient dans un délai de trois ans à compter du premier février 1999. Cette période est prorogée jusqu'au 31 décembre 2009 (loi n°2004-90 du 31 décembre2004 portant loi de finances 2005 - art. 42). La loi n° 2010 -29 du 7 juin 2010, relative à l'encouragement des entreprises à l'admission de leurs actions à la bourse, a prolongé le bénéfice de la réduction du taux de 20% pour les entreprises qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis au cours de la période allant du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2014.

D'après ces deux dispositions réglementaires, et à part quelques exonérations spécifiques, les sociétés cotées financières sont soumises soit au taux de 35% soit au taux de 20% pour celles qui ont été introduites en bourse pendant les années 2006-2010 et qui ont ouvert au moins 30% de leur capital au public. Pour les sociétés non financières, elles

sont soumises soit aux taux de 30% soit aux taux de 20% si certaines ont été introduites en bourse au cours des années 2006- 2010 et ont respecté la condition de 30% d'ouverture de capital.

D'après l'échantillon d'étude, 15 sociétés ont été introduites en bourse durant la période d'étude dont 5 en 2010. Seulement 7 sociétés bénéficient de la réduction du taux de l'IS à 20% pendant une période de 5 ans. Pour les autres, le non bénéfice de cet avantage fiscal est dû au non-respect de la condition d'ouverture du capital au public (6 sociétés) ainsi qu'à l'exonération des bénéfices pour deux sociétés (SOPAT et SERVICOM).

D'après les informations divulguées par les sociétés tunisiennes cotées, cinq sociétés bénéficient de l'exonération totale de leurs bénéfices. Il s'agit des sociétés totalement exportatrices Alkimia et ICF, de la société SERVICOM qui opère dans une zone de développement régional, de la société SOPAT au regard de la nature de son activité agricole et de la société Tunisair qui bénéficie d'une telle exonération depuis 2009 pendant cinq ans suivant décret (décret n° 2009-2211 du 20 juillet 2009, accordant à la société « Tunisair » les avantages fiscaux prévus par l'article 52 du code d'incitation aux investissements).

La deuxième catégorie d'information fiscale se rapporte au tableau de détermination du résultat fiscal.

2.2.2. Tableau de détermination du résultat fiscal

Les normes comptables tunisiennes n'exigent pas la divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal (ci-après TDRF) par les sociétés. A travers le dépouillement des états financiers des sociétés cotées à la BVMT, il ressort que certaines d'entre elles procèdent à la divulgation de ce tableau (cf tableau 22).

Tableau 22 : Statistiques relatives à la divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal

Année	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Sociétés qui ont divulgué le TDRF	15	34,09	16	34,04	15	30,61	15	29,41	19	33,93	**32,42**
Sociétés qui n'ont pas divulgué le TDRF	29	65,91	31	65,96	34	69,39	36	70,59	37	66,07	**67,58**
Total	44		47		49		51		56		**100**

Le tableau 22 montre que le pourcentage des entreprises qui ont divulgué le tableau de détermination du résultat fiscal varie de 29,41% à 34,09% durant la période d'étude avec une moyenne de 32,42%. Les entreprises qui ont divulgué cette information sont réparties par secteur d'activité ainsi :

Tableau 23 : Statistiques détaillées sur les entreprises qui ont divulgué le TDRF (par secteur)

Régime fiscal de la société	Entreprises qui présentent le TDRF										
	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Secteur financier	11	73,34	10	62,5	9	60	10	66,66	13	68,42	**66,18**
• Banques	3	20	2	12,5	2	13,33	2	13,33	4	21,05	**16,04**
• Services financiers	7	46,67	7	43,75	6	40	6	40	5	26,32	**39,35**
• Assurances	1	6,67	1	6,25	1	6,67	2	13,33	4	21,05	**10,79**
Secteur non financier	4	26,66	6	37,5	6	40	5	33,34	6	31,58	**33,82**
Total	15		16		15		15		19		100

Le tableau 23 montre que la divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal est faite plus par les entreprises du secteur financier. Le taux de présence de ce secteur varie de 60% à 73,34% avec un taux moyen de 66,18% sur toute la période d'étude. Au sein de ce secteur, le nombre des sociétés de services financiers est le plus élevé (sociétés de leasing et d'investissement) avec un taux moyen de 39,35% par rapport à l'ensemble des sociétés qui divulguent leur TDRF. En 2006, 46,67% des entreprises qui le font appartiennent au secteur des services financiers. Ce taux diminue au cours des années d'étude pour atteindre 26,32% en 2010.

Par ailleurs, les entreprises non financières présentent 33,82% en moyenne du total des entreprises qui procèdent à la divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal. Les résultats peuvent être présentés différemment dans le tableau suivant (cf Tableau 24):

Tableau 24 : Statistiques détaillées sur les entreprises qui ont divulgué le TDRF (par rapport au nombre total d'entreprises pour chaque secteur)

Régime fiscal de la société	Entreprises qui divulguent le TDRF										
	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Secteur financier	11/21	52,38	10/21	47,62	9/21	42,86	10/21	47,62	13/24	54,17	**48,93**
• Banques	3/11	27,27	2/11	18,18	2/11	18,18	2/11	18,18	4/11	36,36	**23,63**
• Services financiers	7/8	87,5	7/8	87,5	6/8	75	6/8	75	5/9	55,55	**76,11**
• Assurances	1/2	50	1/2	50	1/2	50	2/2	100	4/4	100	**70**
Secteur non financier	4/23	17,39	6/26	23,08	6/28	21,43	5/30	16,67	6/32	18,75	**19,46**
Total	15		16		15		15		19		

Le taux de divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal est plus élevé au niveau du secteur financier et varie de 42,86% à 54,17%, avec une moyenne de 48,93%. Ainsi, presque la moitié des sociétés du secteur financier publient ce tableau. Au sein de ce secteur, le taux de divulgation pour les sociétés de services financiers a atteint en 2006 et 2007 le taux de 87,5% du total de ces sociétés avec une moyenne de 76,11% sur les cinq ans. Les sociétés d'assurance ont atteint le taux de 100% en 2009 et 2010 avec une moyenne de 70% sur la période d'étude. En moyenne, 23,63% des banques ont publié ce tableau dans leurs états financiers. Ces dernières présentent ainsi le taux de divulgation le moins élevé dans le secteur financier.

Pour les entreprises non financières, le taux de divulgation est relativement faible. Il varie entre 16,67% et 23,08% avec une moyenne de 19,46% sur les cinq ans.

Le tableau de détermination du résultat fiscal est présenté de deux manières dans les états financiers : un tableau simplifié dans lequel la société ne donne pas le détail des réintégrations et déductions ou bien un tableau détaillé qui contient toute la démarche de calcul du résultat fiscal. Le tableau qui suit contient des statistiques sur la méthode de présentation du tableau de détermination du résultat fiscal par les sociétés (cf Tableau 25).

Tableau 25 : Statistiques sur la méthode de présentation du TDRF

Méthode de présentation	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Simplifiée	5	**33,33**	4	**25**	4	**26,67**	5	**33,33**	9	**47,37**	**33,14**
Détaillée	10	**66,67**	12	**75**	11	**73,33**	10	**66,67**	10	**52,63**	**66,86**
Total	15	100	16	100	15	100	15	100	19	100	100

Les tableaux de détermination du résultat fiscal sont présentés plus d'une manière détaillée. En effet, le pourcentage moyen de l'usage de la méthode de présentation détaillée du TDRF est de 66,86% contre 33,14% pour la méthode de présentation simplifiée. Toutefois, les pourcentages ont tendance à se converger depuis l'année 2008 pour atteindre des taux qui sont très proches de 50%. En 2010, 9 sociétés ont présenté le tableau d'une manière simplifiée alors que 10 sociétés l'ont présenté d'une manière détaillée.

Pour les entreprises qui ont présenté un tel tableau, il convient de s'interroger sur la partie des états financiers dans laquelle il est publié. Le tableau 26 fournit des statistiques sur l'emplacement de la divulgation.

Tableau 26 : Emplacement de la divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Note : Impôt sur les bénéfices (note de l'état de résultat)	10	66,67	9	56,25	9	60	9	60	12	63,16	**61,22**
Note : TDRF	4	26,67	6	37,5	5	33,34	5	33,34	5	26,32	**31,43**
Note : Autres passifs courants (compte Etat, impôt à payer	1	6,66	1	6,25	0	0	1	6,66	1	5,26	**4,97**
Note : capitaux propres (compte résultat de l'exercice)	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5,26	**1,05**
Note : Autres actifs courants (état, crédit d'impôt)	0	0	0	0	1	6,66	0	0	0	0	**1,33**
Total	15	100	16	100	15	100	15	100	19	100	100

Le tableau 26 montre que le tableau de détermination du résultat fiscal est divulgué dans 61,22% des cas dans la note relative à l'impôt sur les bénéfices. Dans 31,43% des cas, cette divulgation est faite dans une note intitulée « tableau de détermination du résultat fiscal ». Ce tableau vient, dans certains cas, à la suite de la présentation des états financiers. Dans les autres cas, il est inséré avec les autres notes aux états financiers. Une seule entreprise a présenté ce tableau au niveau de la note « autres passifs courants » pour venir en explication du compte « Etat, impôt à payer » ou au niveau de la note « autres actifs courants » et ce pour expliquer le compte « Etat, crédit d'impôt ». Le tableau de détermination du résultat fiscal a été enfin présenté, par une seule entreprise, au niveau de la note des capitaux propres et vient en explication du résultat comptable net d'impôt.

Par ailleurs, un rapprochement des résultats issus de l'examen du régime fiscal de l'entreprise et ceux issus du tableau de détermination du résultat fiscal mérite d'être fait. Le Tableau 27 présente le résultat de ce rapprochement.

Le pourcentage des entreprises qui ont procédé aussi bien à la divulgation du régime fiscal et du tableau de détermination du résultat fiscal est en moyenne de 19,08% sur la période d'étude (ce pourcentage varie de 17,02% à 22,73%). Les entreprises du secteur financier (entre 72,73% et 87,5% avec une moyenne de 79,16% du total des sociétés qui ont procédé à ces deux divulgations), et plus précisément de services financiers, sont celles

qui procèdent le plus à la divulgation conjointe de ces deux types d'information (le pourcentage de ces entreprises varie de 45,45% à 75% avec une moyenne de 62,75%). Par contre, seulement 20,84% en moyenne des publications conjointes du régime fiscal et du tableau de détermination du résultat fiscal sont faites par les sociétés non financières.

Tableau 27 : Etat de rapprochement des résultats issus du régime fiscal et du TDRF

Année	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Entreprises qui ont divulgué les deux informations	10	100	8	100	9	100	9	100	11	100	
Secteur financier :	8	80	7	87,5	7	77,78	7	77,78	8	72,73	**79,16**
Banque	2	20	1	12,5	1	11,11	1	11,11	2	18,18	**14,58**
Services financiers	6	60	6	75	6	66,67	6	66,67	5	45,45	**62,75**
Assurance	0	0	0	0	0	0	0	0	1	9,1	**01,82**
Secteur non financier	2	20	1	12,5	2	22,22	2	22,22	3	27,27	**20,84**
Pourcentage (par rapport au total des sociétés)	**22,73**		**17,02**		**18,37**		**17,65**		**19,64**		**19,08**

Outre le régime fiscal et le tableau de détermination du résultat fiscal, les états financiers renferment des informations sur les avantages fiscaux dont les sociétés tunisiennes cotées peuvent bénéficier.

2.2.3. Informations sur les avantages fiscaux

Les avantages fiscaux dont les sociétés tunisiennes cotées peuvent bénéficier sont de divers types. Ils sont prévus soit par le code d'incitation aux investissements soit par le droit commun. Ces avantages peuvent se présenter sous la forme d'un dégrèvement physique, d'un dégrèvement financier, d'abattements liés à l'exploitation, de l'exonération de plus-values de cession d'actions (article 48 du code de l'IRPP et de l'IS pour les banques, les SICAF et les SICAR et article 11 du code de l'IRPP et de l'IS pour la plus-value de cession des actions cotées en bourse)…

Le dégrèvement physique désigne un réinvestissement du bénéfice au sein même de la société alors que le dégrèvement financier se présente sous la forme d'une participation au capital initial ou à l'augmentation du capital de sociétés qui ouvrent droit à l'exonération du bénéfice réinvesti. Les abattements liées à l'exploitation se présentent sous la forme de déductions de bénéfices exonérés liés à l'exploitation (tels que les bénéfices provenant de l'exportation, de l'investissement dans les zones de développement régional, du développement agricole…). Ces divers avantages fiscaux procurent aux entreprises des économies d'impôt importantes.

L'analyse des états financiers des sociétés tunisiennes cotées permet de détecter celles qui publient des informations sur les avantages fiscaux.

2.2.3.1. Entreprises cotées qui bénéficient des avantages fiscaux

Dans une première étape, il est utile de s'interroger sur le nombre d'entreprises qui bénéficient d'avantages fiscaux durant la période d'étude. Le tableau qui suit expose les résultats par année d'étude (cf Tableau 28).

D'après les états financiers, le pourcentage de sociétés cotées qui ont bénéficié d'avantages fiscaux varie de 63,26% à 75% durant la période, avec une moyenne de 70,39%. Pour le secteur financier, 83,64% en moyenne des banques bénéficient d'avantages fiscaux. 80,83% en moyenne des sociétés de services financiers et 55% en moyenne des sociétés d'assurances ont recours à ces avantages. Quant aux entreprises non financières, 63,05% en moyenne en bénéficient.

Tableau 28 : Statistiques relatives aux sociétés qui bénéficient des avantages fiscaux

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Secteur financier	**18/21**	85,71	**16/21**	**76,19**	**16/21**	**76,19**	**17/21**	**80,95**	**19/24**	**79,17**	**79,64**
Banques	10/11	90,91	8/11	72,73	9/11	81,82	9/11	81,82	10/11	90,91	**83,64**
Services financiers	7/8	87,5	7/8	87,5	6/8	75	7/8	87,5	6/9	66,67	**80,83**
Assurances	1/2	50	1/2	50	½	50	1/2	50	3/4	75	**55**
Secteur non financier	**15/23**	**65,22**	**15/26**	**57,69**	**15/28**	**53,57**	**21/30**	**70**	**22/32**	**68,75**	**63,05**
Total des sociétés cotées qui ont bénéficié des avantages fiscaux	**33**	**75**	**31**	**65,96**	**31**	**63,26**	**38**	**74,51**	**41**	**73,21**	**70,39**
Sociétés qui n'ont pas bénéficié des avantages fiscaux	**8**	**18,18**	**10**	**21,28**	**10**	**20,41**	**7**	**13,72**	**8**	**14,29**	**17,58**
Sociétés pour lesquelles il n'y a pas de détail sur le bénéfice d'avantages fiscaux	**3**	**6,82**	**6**	**12,76**	**8**	**16,33**	**6**	**11,77**	**7**	**12,50**	**12,03**
Total des sociétés cotées	**44**		**47**		**49**		**51**		**56**		**100**

Par ailleurs, le pourcentage de sociétés cotées qui n'ont pas bénéficié d'avantages fiscaux varie de 13,72% à 21,28% avec une moyenne de 17,58% sur la période d'étude. Ceci est dû soit à la réalisation d'un résultat comptable ou fiscal déficitaire (4 sociétés en 2006, 7 en 2007, 4 en 2008, 4 en 2009 et 4 en 2010) ou à une simple volonté de la société de ne pas bénéficier de ces avantages. D'autres sociétés ne donnent pas de détail dans leurs états financiers sur le fait qu'elles ont bénéficié ou non d'avantages fiscaux (le pourcentage varie de 6,82% à 16,33% avec une moyenne de 12,03%). Plus précisément, ces sociétés ne fournissent pas le détail des immobilisations financières ou d' informations sur les

nouvelles acquisitions ou souscriptions ouvrant droit à un dégrèvement financier. Ces sociétés n'indiquent pas davantage la nature des actions pour lesquelles une plus-value de cession est réalisée (cotées ou non cotées).

Il est indispensable de signaler que les avantages fiscaux varient d'un secteur à un autre et qu'il existe des avantages spécifiques à certains secteurs ou à certaines activités. Dans le tableau qui suit, les divers avantages dont les sociétés tunisiennes cotées ont bénéficié et qui ont été signalés dans les états financiers de ces sociétés sont présentés.

2.2.3.2. Nature des avantages fiscaux

Le tableau 29 expose les divers avantages signalés dans les états financiers des sociétés cotées et dont elles ont bénéficié. Il est utile de mentionner, dans ce cadre, que certaines sociétés qui ont bénéficié d'autres avantages fiscaux ne donnent pas de détail sur les nouvelles acquisitions ou souscriptions au capital des sociétés ouvrant droit à l'exonération du bénéfice réinvesti. En d'autres termes, le dégrèvement financier n'a pas pu être repéré pour ces sociétés. Par contre, il a été facile de repérer les avantages fiscaux pour les sociétés cotées qui ont publié leur tableau de détermination du résultat fiscal.

Par ailleurs, la note des capitaux propres a permis de repérer l'existence éventuelle d'une nouvelle réserve pour réinvestissement exonéré constatée lors de la conduite d'un dégrèvement physique par la société (il s'agit de l'une des conditions pour bénéficier de la déduction des dégrèvements physique citées par l'article 7 du code d'incitation aux investissements). L'analyse de la même note a permis de repérer l'existence éventuelle d'une réserve à régime spécial constatée lors de la réalisation de plus-values de cession des actions exonérées par les banques ou les SICAF (condition prévue par l'article 48, paragraphe VII sexies du code de l'IRPP et de l'IS). Les autres avantages ont été repérés dans la note qui expose le régime fiscal de la société ou dans celle de l'impôt sur les bénéfices.

Le tableau 29 montre que le dégrèvement physique constitue le principal avantage fiscal exploité par les sociétés tunisiennes cotées, avec un pourcentage moyen de 27,60% sur toute la période d'étude ; le pourcentage de présence de cet avantage dans la panoplie des avantages divulgués a augmenté pour atteindre 42,10% en 2010.

En deuxième niveau vient l'exonération du bénéfice provenant des opérations d'exportation de biens et services, avec un taux de 22,5% en moyenne. Cette disposition, prévue aussi bien par le code d'incitation aux investissements (article 22) que par le code de l'IRPP et de l'IS (article 39, paragraphe V), prévoit l'exonération des bénéfices

provenant des opérations d'exportation pendant les dix premières années d'activité et au plus tard jusqu'au 31/12/2011[68].

Tableau 29 : Nature des avantages fiscaux publiés par les sociétés tunisiennes cotées

Nature des avantages fiscaux	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Dégrèvement physique	9	21,95	9	21,43	9	23,68	15	28,85	24	42,10	**27,60**
Dégrèvement financier	11	26,83	9	21,43	6	15,79	7	13,46	9	15,79	**18,66**
Plus-values de cession des actions exonérées	9	21,95	10	23,81	8	21,05	12	23,08	6	10,53	**20,08**
Régime des sociétés totalement exportatrices	2	4,88	2	4,76	2	5,26	2	3,85	2	3,51	**4,45**
Exonération des bénéfices provenant de l'exportation	9	21,95	10	23,81	10	26,31	11	21,15	11	19,30	**22,50**
Exonération des bénéfices provenant de l'activité agricole	0	0	1	2,38	1	2,63	1	1,92	1	1,75	**1,74**
Exonération des bénéfices pour l'entreprise implantée dans une zone de développement régional	0	0	0	0	0	0	1	1,92	1	1,75	**0,73**
Autres avantages :											
-amortissement différé	0	0	1	2,38	2	5,26	2	3,85	2	3,51	**3**
-déduction des abandons de créances	1	2,44	0	0	0	0	0	0	0	0	**0,49**
- exonération accordée à la société Tunisair	0	0	0	0	0	0	1	1,92	1	1,75	**0,73**
Total	41		42		38		52		57		**100**

Le tableau 29 montre aussi que les plus-values exonérées de cession d'actions occupent une place importante dans les avantages fiscaux qui ont été exploités par les sociétés tunisiennes cotées (pourcentage de 20,08% en moyenne sur la période d'étude). L'exonération de cette plus-value bénéficie aussi bien aux banques (article 48 du code de l'IRPP et de l'IS paragraphe VII sexies), aux sociétés d'investissement à capital fixe (article 48 du code de l'IRPP et de l'IS, paragraphe VII quinquies) et aux sociétés d'investissement à capital risque (article 48 du code de l'IRPP et de l'IS paragraphe VII quarter). Toutes les sociétés bénéficient de l'exonération de la plus-value de cession des actions cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis (point 17 de l'article 38 du code de l'IRPP et de l'IS)[69].

[68] Notons qu'il y a eu reconduction de l'exonération des bénéfices provenant de l'exportation par les lois de finances pour l'année 2008, 2011 et 2013.

[69] D'après l'article 41 de la loi de finances pour l'année 2011, « est déductible du bénéfice imposable la plus value provenant de la cession des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises ou souscrites avant le 1er janvier 2011 et de la cession des actions dans le cadre d'une opération d'introduction à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis. Est également admise en déduction du bénéfice imposable, la plus value provenant de la cession des actions cotées à la Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis acquises ou souscrites à partir du 1er janvier 2011 et ce lorsque leur cession a lieu après l'expiration de l'année suivant celle de leur acquisition ou de leur souscription »

Le bénéfice de cette exonération est subordonné au respect de certaines conditions. En effet, les banques et les SICAF sont tenues de porter cette plus-value dans un compte intitulé « réserve à régime spécial » au passif du bilan et cette plus-value doit être bloquée pendant une période de cinq années suivant celle de la cession. Les banques ont bénéficié de cette exonération jusqu'au 31/12/2009 ; depuis, la plus-value de cession des actions est devenue imposable ce qui explique la réduction des plus-values exonérés en 2010.

Par ailleurs, la plus-value de cession des actions est devenue imposable pour les SICAF depuis le 01/01/2012 (loi de finances pour l'année 2012).

Le dégrèvement financier occupe la quatrième place avec un pourcentage de 18,66% en moyenne durant la période d'étude. Ce pourcentage peut être plus important étant donné la difficulté de détection de tous les cas de dégrèvements financiers. Les dégrèvements financiers divulgués portent sur des participations dans des SICAF, des SICAR, des sociétés de promotion immobilière, des entreprises opérant dans une zone de développement régional…

Le régime des sociétés totalement exportatrices est adopté par deux sociétés cotées durant la période d'étude. Il s'agit des sociétés Alkimia et Industries chimiques de Fluor. Ces deux sociétés bénéficient de l'exonération des bénéfices provenant de l'exportation sachant qu'elles peuvent écouler sur le marché local jusqu'au 30% de leur chiffre d'affaire à l'export réalisé pendant l'année précédente[70] ; ce régime est prévu par le code d'incitation aux investissements (articles 10 à 20).

En sixième lieu, le pourcentage moyen d'usage de la technique des amortissements réputés différés est de 3%. Cette technique permet à la société de bénéficier du report sur une durée illimitée d'un résultat déficitaire. En effet, le déficit dégagé pour une année sur la base d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises peut être déduit successivement des résultats bénéficiaires et ce jusqu'à la quatrième année inclusivement[71]. Le déficit correspondant aux amortissements différés peut cependant être déduit d'une façon illimitée sur les prochains exercices bénéficiaires.

Par ailleurs, la société SOPAT a bénéficié de l'exonération des bénéfices provenant de son activité agricole pendant une période de 10 ans. La société a indiqué, dans ses états

[70] L'article 7 de loi de finances complémentaire pour l'année 2012 a prévu une mesure de soutien aux sociétés totalement exportatrices en donnant la possibilité d'écouler sur le marché local, au cours de l'année 2012, jusqu'à 40% du chiffre d'affaire à l'exportation réalisé au cours de l'année 2010.

[71] L'article 37 de la loi des finances pour l'année 2012 a prévu une prorogation de la période de déduction des déficits de 4 à 5 ans sachant que cette déduction ne couvre pas les déficits réalisés après déduction des revenus ou bénéfices conformément à la législation fiscale en vigueur.

financiers 2010, qu'elle bénéficie de la déduction partielle de ses bénéfices à compter du 01/04/2010 suite aux agréments d'extension obtenus.

La société SERVICOM a bénéficié de l'exonération des bénéfices pendant 10 ans du fait de son implantation dans une zone de développement régional (article 23 nouveau du code d'incitation aux investissements). La société TUNISAIR a bénéficié quant à elle des dispositions de l'article 52 du code d'incitation aux investissements pour une durée de cinq ans à partir de l'exercice 2009. Le bénéfice de cet avantage est subordonné à l'inscription des bénéfices exonérés dans un compte de réserve à régime spécial au passif du bilan en vue de leur emploi dans la réalisation d'investissements internes.

Le regroupement des divers abattements liés à l'exploitation permet d'obtenir un taux de 30,15% en moyenne d'exploitation de cet avantage par les sociétés tunisiennes cotées durant la période d'étude. Ceci rend les abattements liés à l'exploitation en tête des avantages fiscaux utilisés par les sociétés tunisiennes cotées.

Enfin, la banque UBCI a mentionné dans les états financiers relatifs à l'exercice 2006, et plus précisément dans la note relative à l'impôt sur les bénéfices, qu'elle a pu bénéficier de la disposition dictée par la loi de finances 1999 qui autorise les banques à déduire de l'assiette imposable, et à concurrence de 100%, les créances abandonnées en principal et intérêts détenues sur des entreprises en difficulté.

Globalement, les résultats de l'analyse montrent que la majorité des sociétés tunisiennes cotées utilisent les avantages fiscaux dictés par la réglementation fiscale en vue d'optimiser leurs charges fiscales. L'étape suivante consiste à s'interroger sur l'existence d'informations sur le risque fiscal dans les états financiers des sociétés tunisiennes cotées tout au long de la période d'étude.

2.2.4. Risque fiscal

Un dépouillement des états financiers sur toute la période d'étude a permis d'identifier des cas de divulgation d'informations sur le risque fiscal.

2.2.4.1. Fréquence de divulgation sur le risque fiscal

Le Tableau 30 présente le nombre d'entreprises qui ont publié des informations sur le risque fiscal. La présence du risque fiscal est appréciée dans les états financiers à travers l'existence d'une provision pour risque fiscal, l'existence d'une observation ou d'une réserve de nature fiscale dans le rapport général des commissaires aux comptes ou par l'existence d'informations sur ce risque au niveau des notes aux états financiers.

Tableau 30 : Statistiques relatives à la divulgation d'informations sur le risque fiscal

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Entreprises qui ont divulgué des informations sur le risque fiscal	14	31,82	11	23,40	6	12,24	8	15,69	15	26,78	**21,98**
Entreprises qui ne donnent pas le détail de la rubrique « provisions pour risques et charges »	16	36,36	21	44,68	24	48,98	23	45,10	24	42,86	**43,60**
Entreprises qui ne disposent pas de risque fiscal	14	31,82	15	31,92	19	38,78	20	39,21	17	30,36	**34,42**
Total	44		47		49		51		56		

D'après le Tableau 30, en moyenne, 21,98% des entreprises procèdent à la divulgation d'informations prouvant l'existence du risque fiscal (ce taux varie de 12,24% à 31,82% sur les années d'études). Les informations publiées dans les états financiers montrent aussi qu'en moyenne, 34,42% des entreprises ne supportent pas de risque fiscal ; ceci est apprécié par l'inexistence d'une provision pour impôt ou pour risque fiscal ainsi que par l'absence d'information sur ce r isque dans les états financiers et le rapport des commissaires aux comptes.

Le pourcentage le plus élevé (43,60% en moyenne) se rapporte aux entreprises cotées qui ne donnent pas le détail de la rubrique «provision pour risques et charges » ; il est difficile dans ces conditions de savoir si l'entreprise supporte ou non un risque fiscal.

2.2.4.2. Répartition des divulgations sur le risque fiscal par secteur d'activité

Le Tableau 31 présente la répartition des divulgations sur le risque fiscal par secteur d'activité.

Tableau 31 : Répartition des divulgations sur le risque fiscal par secteur d'activité

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	
Secteur financier :	6	42,86	4	36,36	1	16,67	3	37,5	7	46,67	**36,01**
-Banques	3	21,43	2	18,18	0	0	1	12,5	4	26,67	**15,76**
-Services financiers	3	21,43	2	18,18	1	16,67	2	25	2	13,33	**18,92**
-Assurances	0	0	0	0	0	0	0	0	1	6,67	**1,33**
Secteur non financiers	8	57,14	7	63,64	5	83,33	5	62,5	8	53,33	**63,99**
Total	14		11		6		8		15		**100**

Les entreprises qui ont divulgué des informations sur un risque fiscal font partie, dans 63,99% des cas en moyenne, du secteur non financier ; par contre, 36,01% des divulgations sont faites par les entreprises du secteur financier. Au sein de ce dernier secteur, les sociétés de services financiers divulguent davantage d'informations sur le risque fiscal avec un taux moyen de 18,92% (par rapport au total des divulgations). En deuxième lieu, se trouvent les banques avec un taux moyen de 15,76% du total des divulgations. Les sociétés d'assurance occupent le dernier rang avec un taux de 1,33%.

2.2.4.3. Nature des risques fiscaux identifiés

La définition du risque fiscal avancée dans la partie théorique stipule que ce dernier peut être un risque de non-conformité ou un risque d'opportunité. Le risque de non-conformité se rapporte au non-respect de la réglementation fiscale, alors que le risque d'opportunité peut être soit la méconnaissance des avantages fiscaux, soit la réalisation d'opérations réelles incompatibles avec la politique générale de l'entreprise, soit aussi la réalisation d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal. Le dépouillement des états financiers et des notes annexes des sociétés tunisiennes cotées ne permet pas de distinguer les deux risques.

Une première analyse des différents risques identifiés dans les états financiers des sociétés tunisiennes cotées a permis néanmoins de faire une constatation importante. Les risques fiscaux identifiés se rapportent pour 53,55% des cas à des opérations de vérification fiscale approfondie (voir tableau 32 ci-dessous). Les autres cas (46,45% en moyenne des risques identifiés) représentent des risques non liés à des opérations de contrôle fiscal.

Tableau 32 : Statistiques sur les risques fiscaux des sociétés tunisiennes cotées

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Risques constatés pour opérations de vérification fiscale approfondie	7	50	6	50	3	50	4	44,44	11	73,33	**53,55**
Risques constatés pour autres motifs	7	50	6	50	3	50	5	55,56	4	26,67	**46,45**
Total	14		12		6		9		15		100

Pour le premier type de risque lié à des opérations de contrôle exercé par l'administration fiscale, le risque fiscal est constaté au cours de trois phases : la phase de notification et d'exercice de la vérification fiscale approfondie, la phase de notification des résultats de contrôle et la phase contentieuse. Ceci est illustré dans le Tableau 33.

Tableau 33 : Phase de constatation du risque fiscal

Phase de constatation du risque fiscal	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Notification et exercice de la vérification fiscale approfondie	2	28,57	1	16,67	0	0	0	0	3	27,27	**14,50**
Notification des résultats de la vérification	2	28,57	1	16,67	1	33,33	1	33,33	3	27,27	**27,83**
Contentieux fiscal	3	42,86	4	66,66	2	66,67	2	66,67	5	45,46	**57,67**
Total	7		6		3		3		11		**100**

La divulgation du risque fiscal est faite dans 57,67% des cas lors de la phase de contentieux avec l'administration fiscale. En deuxième niveau viennent les risques associés à la notification des résultats de la vérification et plus précisément à la phase précontentieuse décrite dans la première étude sur la jurisprudence (27,83% des cas). Au cours de cette phase, l'administration notifie les résultats de contrôle et l'entreprise dispose d'un délai pour répondre à cette notification. L'administration répond de nouveau à l'opposition faite par l'entreprise et l'entreprise doit à son tour répondre à l'administration au sujet de son opposition (articles 44 à 47 du CDPF).

En troisième niveau, se trouvent les risques constatés suite à la notification d'une vérification fiscale approfondie ou au cours de la réalisation de cette vérification avec un pourcentage de 14,5% en moyenne.

Les résultats montrent ainsi que les risques fiscaux divulgués par les sociétés tunisiennes cotées sont davantage liés à des opérations de contrôle fiscal (53,55%). Plus précisément, la divulgation du risque fiscal se fait, dans 85,5% des cas, d'une façon tardive lors de la notification des résultats de la vérification fiscale approfondie contestés par la société ou au cours de la période du contentieux fiscal. Peu de sociétés procèdent donc à la divulgation d'informations sur le risque fiscal pendant la période de contrôle fiscal exercé par l'administration.

Dans 46,45% des cas de divulgation identifiés, le risque fiscal n'est pas lié à des opérations de contrôle fiscal mais se rapporte à divers motifs dégagés et présentés dans le paragraphe suivant.

2.2.4.4. Sources du risque fiscal

Après présentation des risques fiscaux liés à l'exercice d'une vérification fiscale approfondie auprès des sociétés cotées, les autres risques sont analysés afin de dégager éventuellement les motifs ou les causes de leur constatation dans les états financiers. Le Tableau 34 regroupe les risques divulgués selon leurs origines.

Tableau 34 : Sources du risque fiscal

Sources du risque fiscal	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Risque constaté pour traitement comptable inapproprié	2	25	0	0	0	0	0	0	1	25	**10**
Risque constaté pour méconnaissance du traitement fiscal approprié	2	25	2	33,33	2	66,67	1	20	1	25	**34**
Risque constaté pour non-respect de la réglementation fiscale	2	25	1	16,67	1	33,33	3	60	1	25	**32**
Risque constaté pour changement de la réglementation fiscale	1	12,5	1	16,67	0	0	0	0	0	0	**5,83**
Provisions pour risque fiscal sans indication de motifs	1	12,5	2	33,33	0	0	1	20	1	25	**18,17**
Total	8		6		3		5		4		**100**

La source la plus importante qui semble être à l'origine de la divulgation du risque fiscal est la méconnaissance du traitement fiscal approprié pour une opération donnée (34% en moyenne). La deuxième source est le non respect de la réglementation avec un taux de 32% en moyenne sur la période d'étude. Dans 18,17% des cas, des provisions pour risque fiscal figurent dans les états financiers mais sans indication des motifs qui sont à l'origine de leur constatation. La quatrième source est le traitement comptable inapproprié avec un taux de 10% en moyenne. La dernière source se rapporte au changement de la réglementation fiscale qui était à l'origine d'un risque fiscal pour 5,83% des cas. Ces sources seront analysées, par ordre d'importance, dans ce qui suit.

2.2.4.4.1. Risque constaté pour méconnaissance du traitement fiscal approprié

Ce risque a été constaté par deux sociétés SOTRAPIL et TUNISAIR sous la forme d'une provision pour crédit de TVA au niveau de la rubrique des autres actifs courants.

Pour la première société, la provision pour crédit de TVA est constatée pendant les années 2006, 2007 et 2008. La société considère, au cours de ces trois années, qu'elle est assujettie à la TVA. Elle exerce une activité de transport d'hydrocarbures qui bénéficie de la vente en suspension de TVA ; elle considérait qu'elle pourrait récupérer la TVA sur ses achats de biens et services d'exploitation. La société croyait ainsi qu'elle pourrait restituer le crédit de TVA résultant de ses achats. D'après les états financiers se rapportant à l'année

2006, « la SOTRAPIL, assujettie à la TVA, est placée sous le régime de l'usine exercée. Le transport des hydrocarbures est effectué, conformément à la structure des prix des produits pétroliers, en suspension de la TVA qui est due par les distributeurs lors de la mise à la consommation. En amont, étant assujettie, la société comptabilise ses achats de biens et services d'exploitation en hors TVA et ses dépenses d'investissements en TTC. La société, en sa qualité de transporteur des produits pétroliers, placée sous le régime de l'usine exercée, n'a pas pu de ce fait, prétendre au bénéfice des dispositions des articles 11 et 15 du code de la TVA et procède à chaque fin d'exercice à la constitution d'une provision couvrant l'intégralité de son crédit de TVA » (p. 13). Ce même paragraphe figure aussi dans les états financiers des années 2007 et 2008.

En 2009, la société obtenait la réponse suivante de la direction générale des impôts au titre de son crédit de TVA : « suite à la lettre adressée par la SOTRAPIL à la Direction Générale des Impôts pour demander des éclaircissements à propos du crédit de la taxe sur la valeur ajoutée, la réponse a été la suivante : « La SOTRAPIL n'est pas soumise à la taxe sur la valeur ajoutée pour son activité principale, ceci a pour conséquence la comptabilisation de ses achats des biens et services en toutes taxes comprises. » » (faits marquants, états financiers 2009, p. 12). Suite à cet éclaircissement, l'entreprise a annulé en 2009 la provision pour crédit de TVA et a constaté une perte à hauteur de ce crédit.

Pour TUNISAIR, une provision pour crédit de TVA non récupéré a été constatée au niveau des autres actifs courants. Cette provision présentait le même montant pendant les cinq années d'étude ce qui montre bien que la société a des doutes quant à la récupération du crédit de TVA et qu'elle ne savait pas jusqu'au 31/12/2010 le sort de ce crédit de TVA.

2.2.4.4.2. Risque constaté pour non-respect de la réglementation fiscale

Ce risque se rapporte à deux sujets :

- Des retenues à la source qui n'ont pas été effectuées par deux sociétés. Le premier cas concerne la banque UIB pour l'exercice 2006. Ce risque a été indiqué en tant que réserve par le commissaire aux comptes dans son rapport général : « Les frais de personnel de la banque ne renferment pas la partie des revenus salariaux de ses employés « expatriés » prise en charge par la société mère ; cette partie des revenus devait, à notre avis, être comptabilisée et soumise fiscalement à l'application de la retenue à la source par l'U.I.B. Cette situation constitue, estimons-nous, une exception à la condition comptable d'exhaustivité requise par l'article 18 de la deuxième partie de la norme générale et par le cadre conceptuel de l'IASB. Elle expose la banque à un risque fiscal équivalent à la somme

des retenues non opérées augmentée d'une pénalité d'égal montant » (p. 7, rapport général Deloitte). Le deuxième cas concerne la société TUNISAIR. Selon la réserve indiquée dans le rapport général des commissaires aux comptes, « des retenues à la source de l'ordre de 5 448 KDT n'ont pas été opérées par la société « TUNISAIR S.A » sur les sommes facturées par les deux filiales « Tunisair Technics » et « Tunisair Handling » et réglées par compensation avec les sommes dues à ces deux filiales. Ainsi, Le résultat de l'exercice risque d'être minoré du montant de la pénalité représentant la valeur des retenues non opérées conformément à la réglementation fiscale en vigueur » (rapport général, p. 27).

- Des risques de non-respect des conditions de bénéfice des avantages fiscaux. Le premier cas concerne la banque ATB. Cette dernière a mentionné dans une note aux états financiers de 2009 relative au réinvestissement exonéré dans une SICAR, que le défaut du respect des conditions de bénéfice de ce réinvestissement exonéré expose la société au paiement de l'impôt dû, augmenté des pénalités. Selon cette note, « au 31.12.2009, la banque a procédé à un réinvestissement exonéré dans un fond SICAR pour un montant 27 500 KDT pour être employé sous forme de participation dans des projets ouvrant droit à exonération. Elle a bénéficié, en conséquence, de la déduction de la charge d'impôt sur les sociétés à hauteur de 9 625 KDT conformément aux dispositions de l'article 39 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et l'impôt sur les sociétés. Le dit avantage est, toutefois, subordonné à l'emploi du montant du réinvestissement dans des projets éligibles et ce au plus tard le 31 décembre 2011. A défaut, la banque sera appelée à payer le montant de l'impôt sur les sociétés dû augmenté des pénalités y afférentes » (p. 33). La société STIP a mentionné, pendant les cinq ans d'étude, un passif éventuel relatif au non respect du calendrier de paiement du principal de la dette fiscale en vertu d'une reconnaissance de dette faite le 23 avril 2005. Le non respect du calendrier expose la société au paiement des pénalités de contrôle et de retards abandonnées d'après la loi d'amnistie de 2006. La société a mentionné qu'elle avait des difficultés de trésorerie et a donné ainsi le montant du passif éventuel résultant du non-respect des échéances de paiement de la dette à l'égard du fisc. Ces échéances se terminent au 31 mars 2011. De ce fait, la société a procédé à l'indication de ce passif éventuel dans les notes aux états financiers des années 2006 à 2010. D'après les états financiers de 2006, « en application des dispositions de la loi n° 2006-25 du 15 mai 2006 relative a l'amnistie fiscale, la STIP a bénéficié, au cours de l'exercice, de l'abandon des pénalités de contrôle et de retard se rapportant à la dette fiscale constatée en vertu de la reconnaissance de dette du 23 avril 2005 relative aux impôts et taxes dus au titre de la mise en place de la technologie Pirelli. Cet abandon a permis à la société :

- d'une part, d'annuler la quote-part de la dette fiscale initialement comptabilisée au titre des pénalités de contrôle pour 525.907 D T en constatant un produit d'égal montant,
- d'autre part, de ne pas prendre en charge les pénalités de retard arrêtées à la date de l'abandon à 320.613 DT.

Seulement, l'abandon des pénalités prévu par la loi d'amnistie de 2006 demeure subordonné au respect du calendrier de paiement du pr incipal de la dette s'élevant a 2.671.780 DT qui prévoit 20 é chéances trimestrielles s'étendant jusqu'au 31 m ars 2011 d'une valeur de 133.589 DT chacune dont 3 échues et payées en 2006. Par ailleurs, le paiement tardif d'une échéance générera une amende de retard de 1% par mois du montant de l'échéance.

Cette situation pourrait ainsi avoir pour conséquence, en cas de non paiement d'une échéance, la déchéance de l'avantage et l'acquittement, conformément aux dispositions de la loi n° 2006-25 du 15 m ai 2006 relative à l'amnistie fiscale, des pénalités abandonnées majorées des amendes de retard.

En raison des difficultés de trésorerie que connaît la société, l'incidence finale de cette situation ne peut revêtir, qu'un caractère incertain justifiant, conformément à la norme comptable tunisienne NC 14, de mentionner le passif éventuel qui en découle et qui est estimé au 31 d écembre 2006 à la somme de 846.620 DT correspondant au risque en pénalités contrôle et de retard se rapportant à la déchéance de l'avantages fiscal de l'abandon » (note sur les éventualités, p. 38-39).

2.2.4.4.3. Provisions pour risque fiscal sans indication des motifs de leur constatation

Ces provisions pour impôts ou pour risque fiscal ont été repérées au niveau de la note relative aux « Passifs non courants » et celle relative aux « autres actifs courants ». Toutefois, les sociétés ne donnent pas d'informations sur les causes de ces provisions.

Le premier cas concerne la société AMEN BANK qui a co nstaté pendant les exercices 2006 et 2007 un e provision pour risque fiscal (provisions pour passifs et charges). En 2008, la société ne donne plus le détail des provisions pour passifs et charges.

La société Ciments de Bizerte a présenté aussi une provision pour impôt au niveau du bilan de l'exercice 2009 (rubrique passifs non courants) mais ne donne pas de détails sur cette provision. Le bilan de l'année 2010 contient aussi cette provision avec le même montant mais sans expliquer son origine.

Enfin, la société d'investissement SPDIT SICAF a mentionné, au niveau des notes de l'état de résultat de l'année 2007, et plus précisément la note des charges d'exploitation, qu'elle a enregistré une dotation aux provisions pour dépréciation de créance fiscale mais sans donner d'explications sur la nature de cette créance. Cette provision vient en réduction des autres actifs courants telle que mentionné dans la note relative aux autres actifs courants. Au cours de l'année 2008, cette provision a fait l'objet d'une annulation par le biais d'une reprise de provision (note des produits d'exploitations).

2.2.4.4.4. Risque constaté pour traitement comptable inapproprié

Ce risque a été constaté pour trois entreprises. Le premier cas concerne la banque UIB. Ce risque a été soulevé par le commissaire aux comptes qui a constaté que les provisions ne sont pas convenablement constatées, ce qui expose la société à la perte du droit à déduction. La réserve mentionnée par le commissaire aux comptes est la suivante : « nous n'avons pas obtenu confirmation de l'observation par la banque des obligations comptables relatives à la comptabilisation des provisions telles que prévues par les dispositions de l'article 12 de loi n° 96-112 du 30/12/1996 portant promulgation du système comptable des entreprises, de l'article 25 du décret n°96-2459 du 30/12/96 portant approbation du cadre conceptuel de la comptabilité, de l'article 20 de la norme comptable n° 21 relative à la présentation des états financiers des établissements bancaires, des articles 12 et 48 du code de l'impôt sur les sociétés, et de l'article 201 du code des sociétés commerciales. La banque n'a pas produit d'évidences permettant de justifier sa position. Cette situation l'expose aux risques de perte du droit à déduction des provisions non constatées en comptabilité et ce, conformément aux termes de la note commune de la direction générale des impôts n° 11/2006 » (rapport général, p. 5).

Le deuxième cas a été identifié dans les états financiers arrêtés au 31/12/2006 de la société SPDIT SICAF. Au niveau de la note relative aux autres actifs courants figure une provision pour retenues à la source. Cette provision « représente les retenues à la source qui n'ont pas été imputées à l'impôt sur les sociétés faute de justificatifs » (note 4 : autres actifs courants, p. 10). Il y a ainsi absence de pièces justificatives (certificats) qui prouvent l'existence de ces retenues.

Le dernier cas concerne la société SIPHAT ayant pour objet la fabrication de produits pharmaceutiques. Les états financiers au 31/12/2010 enregistrent une provision pour crédit de TVA non justifié (note des autres actifs courants). Le crédit de TVA au titre duquel est constituée une provision a été constaté dans les livres comptables mais sans être appuyé de pièces justificatives.

2.2.4.4.5. Risque constaté suite au changement de la réglementation fiscale

Ce risque a été identifié pour la société Tunisie Leasing au titre des états financiers arrêtés au 31/12/2006 et au 31/12/2007 et résulte du changement de la législation fiscale relative à la méthode d'amortissement déductible fiscalement pour les sociétés de leasing. D'après la note relative à l'impôt sur les bénéfices, « jusqu'au 31 décembre 1999, la société était autorisée, pour le calcul de l'assiette de l'impôt sur les sociétés, à appliquer aussi bien l'amortissement accéléré que l'amortissement dégressif pour les biens d'équipement exploités sous forme de leasing et ce, à l'exclusion du mobilier et matériel de bureau et des voitures de tourisme. L'application de ces modes d'amortissement a conduit la société à :

- Réintégrer les amortissements financiers, constatés comptablement ;
- Déduire les amortissements fiscaux ;
- Suivre les discordances dégagées pour chaque contrat, et en tenir compte à l'occasion de chaque cession, au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.

A partir de l'an 2000, les amortissements financiers relatifs aux biens objets de contrats de leasing, sont admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable et ce, en vertu des dispositions de la loi de finances n° 2000-98 du 25 décembre 2000. Toutefois, les discordances entre les amortissements financiers et les amortissements fiscaux, nées avant l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions, font l'objet d'un suivi et seront apurées progressivement par le biais de retraitements (réintégration ou déduction) au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal. » (p. 18-19). Il s'agit d'une charge fiscale latente qui résulte de l'ancienne disposition réglementaire et qui doit ainsi être prise en compte par la société sous la forme d'une provision pour impôt différé. Dans ce cadre, la note provision pour impôts contient ce qui suit : « Jusqu'au 31 décembre 1999, le bénéfice imposable de la société est calculé sur la base des amortissements fiscaux et non sur la base des amortissements financiers. Pour un lot de contrats souscrits pendant une période et étant donné que les amortissements financiers sont progressifs, le bénéfice comptable qui en découle est dégressif et se trouve pendant les premières années supérieur au bénéfice fiscal. Or, comme à la fin du contrat, le bénéfice comptable cumulé devrait être égal au bénéfice fiscal cumulé et par conséquent les impôts dus devraient être égaux, l'insuffisance d'impôt constaté durant les premières années, par rapport à l'impôt calculé sur le bénéfice comptable ne constitue nullement un gain pour la société mais plutôt une charge différée sur les exercices postérieurs. De ce fait, le bénéfice net dégagé pendant les premières années n'est pas en totalité disponible mais comporte une charge fiscale latente. Pour couvrir cette charge, la société a opté pour la constitution d'une provision pour impôt. Cette provision est calculée, au taux de 20%, sur l'excédent des amortissements fiscaux par rapport aux amortissements financiers, déduction faite des provisions constituées en franchise d'impôt » (Etats financiers au 31/12/2006, p. 18).

2.2.4.5. Risques fiscaux et provisions

Les risques fiscaux des sociétés cotées ont été identifiés dans les états financiers sur toute la période d'étude. La question qui se pose à ce stade est la suivante : les risques fiscaux sont-ils tous constatés comptablement ? Cette constatation se fait par le biais d'une provision pour risque fiscal. Le tableau qui suit (cf Tableau 35) répartit les risques selon qu'ils ont donné lieu ou non à la constatation d'une provision.

Tableau 35 : Statistiques sur les risques et les provisions

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Risque fiscal avec constatation de provision	10	71,43	8	66,67	4	66,67	5	55,56	9	60	**64,07**
Risque fiscal sans constatation de provision	4	28,57	4	33,33	2	33,33	4	44,44	6	40	**35,93**
Total	14		12		6		9		15		**100**

Les risques fiscaux qui ont donné lieu à la constatation de provision pour risque fiscal sont en moyenne de 64,07% sur la période d'étude. Ainsi, dans plus de la moitié des cas, le risque fiscal est couvert ou géré par le biais d'une provision. En revanche, 35,93% des risques fiscaux identifiés ne sont pas constatés comptablement par le biais d'une provision. Ceci est dû dans 12 cas à une difficulté d'estimation de la valeur de ce risque. Pour ces 12 cas, le risque est associé à l'exercice d'une vérification fiscale approfondie par l'administration fiscale. A titre d'exemple, et d'après la note « passifs éventuels » des états financiers de la société AMEN BANK arrêtés au 31/12/2010 et le rapport général du CAC (paragraphe d'observation), la banque fait l'objet d'un contrôle fiscal approfondi couvrant les exercices 2008 et 2009. A la date d'établissement du rapport du CAC, aucune notification n'a été communiquée à la banque. D'après le paragraphe d'observation, « de ce fait, l'impact définitif de cette situation ne peut être estimé. Notre opinion ne comporte pas de réserve concernant cette question » (p. 5).

La société Air Liquide a également fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie en 2010 sur les années 2005 à 2009. Le redressement est notifié à la société fin décembre 2010. La société s'est opposée aux résultats de vérification dans les délais légaux. D'après le paragraphe d'observation inclus dans le rapport général du commissaire aux comptes, « à la date de l'établissement du présent rapport, l'administration fiscale n'a pas répondu par écrit à l'opposition de la société AIR LIQUIDE TUNISIE, cette dernière aura également le droit de porter l'affaire devant les tribunaux compétents en cas de désaccord avec

l'administration fiscale. Aussi le dénouement de cette affaire ne sera-t-il connu qu'après épuisement des différents recours prévus par le code des droits et procédures fiscaux et contentieux fiscal » (p. 3). Dans la note 12 relative à la rubrique des autres passifs courants, la société a mentionné ce qui suit : « en attendant la réponse de l'administration à l'opposition de la société la direction d'Air Liquide Tunisie estime que les redressements de l'administration fiscale ne sont pas fondés et qu'il n'y a pas lieu de constituer une provision pour couvrir les risques éventuels qui découlent du dit contrôle » (p. 20).

2.2.4.6. Emplacement de la divulgation d'informations sur le risque fiscal

La divulgation d'informations sur le risque fiscal a été repérée à plusieurs niveaux dans les états financiers. D'après le tableau 36, le nombre total d'emplacements varie d'une année à une autre (de 6 à 19) et est supérieur au nombre de risques identifiés. Ceci est expliqué par le fait qu'un seul risque peut être notifié deux fois au niveau des états financiers. La double mention d'un même risque fiscal dans les états financiers a été faite 4 fois en 2006, 2 fois en 2007, aucune fois en 2008, 2 fois en 2009 et 4 fois en 2010.

Tableau 36 : Emplacements des risques divulgués par les sociétés tunisiennes cotées

Emplacements des risques	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Principes comptables et événements de l'exercice	3	16,67	3	21,43	1	16,67	1	9,09	1	5,26	**13,82**
Autres principes comptables d'évaluation et de présentation	1	5,55	0	0	0	0	0	0	0	0	**1,11**
Observation dans le rapport général du CAC	2	11,11	1	7,14	0	0	1	9,09	5	26,32	**10,73**
Reserve dans le rapport général du CAC	1	5,55	0	0	1	16,67	2	18,18	3	15,79	**11,24**
Note : passifs non courants	3	16,67	2	14,28	0	0	3	27,27	2	10,53	**13,75**
Note : autres actifs courants	3	16,67	2	14,28	2	33,33	1	9,09	2	10,53	**16,78**
Note : autres passifs courants	0	0	0	0	0	0	1	9,09	2	10,53	**3,92**
Note : charges d'exploitation	1	5,55	2	14,28	0	0	0	0	0	0	**3,97**
Note : autres informations ou informations complémentaires	0	0	2	14,28	0	0	0	0	0	0	**2,86**
Note : passifs éventuels ou éventualités	1	5,55	1	7,14	1	16,67	1	9,09	2	10,53	**9,80**
Note : situation fiscale (litige fiscal ou contrôle fiscal en cours)	0	0	0	0	0	0	0	0	2	10,53	**2,11**
Note : événements postérieurs à la date de clôture	1	5,55	0	0	0	0	0	0	0	0	**1,11**
Note : faits marquants de l'exercice	1	5,55	0	0	0	0	0	0	0	0	**1,11**
Note : engagements hors bilan (dossier fiscal)	1	5,55	1	7,14	1	16,67	0	0	0	0	**5,87**
Note : réinvestissements exonérés dans une SICAR	0	0	0	0	0	0	1	9,09	0	0	**1,82**
Total	18		14		6		11		19		**100**

Les risques fiscaux identifiés sur la période d'étude ont été mentionnés dans les emplacements suivants, par ordre d'importance :

- Rapport général du commissaire aux comptes : le risque fiscal a fait l'objet d'une indication dans le rapport général à travers soit une observation soit une réserve dans 21,97% des cas en moyenne. Le risque fiscal a été mentionné sous la forme d'une réserve dans 11,24% des cas. Par contre, la mention d'une observation sur le risque fiscal a été faite dans 10, 73% des cas. Ceci met en évidence le rôle important que joue le commissaire aux comptes dans la détection du risque fiscal.
- Note relative aux autres actifs courants : les risques mentionnés dans cette rubrique sont souvent matérialisés par le biais d'une provision pour crédit de TVA ou pour RAS. La mention du risque fiscal dans cette note a été faite dans 16,78% des cas.
- Principes comptables et événements de l'exercice et autres principes comptables : le risque fiscal a été mentionné dans cette rubrique dans 14,93% des cas.
- Note des passifs non courants : le risque est mentionné dans cette note par le biais d'une provision pour impôt ou pour risque fiscal (qui figure parmi les provisions pour risques et charges). Le risque fiscal figure dans cette note dans 13,75% des cas.
- Note des passifs éventuels : le risque fiscal a été indiqué dans cette note pour deux entreprises et représente 9,80% en moyenne des cas. Il s'agit de la société AMEN BANK qui a mentionné dans cette note au 31/12/2010 qu'elle a été soumise à un contrôle fiscal approfondi sur les années 2008 et 2009 mais aucune notification n'a été faite à la banque. La deuxième entreprise est la société STIP qui a mentionné sur les cinq ans d'étude le passif éventuel résultant de la loi d'amnistie dont elle a bénéficié.
- Note engagements hors bilan : le taux moyen d'indication du risque fiscal dans cette note est de 5,87%. Il s'agit de la société magasin général qui a bénéficié de la loi d'amnistie et qui indique chaque année les échéanciers restants de paiement de la dette en principal.
- Note charges d'exploitation : cette note mentionne dans 3,97% des cas le détail des dotations aux amortissements et provisions de l'exercice et, plus précisément, la dotation aux provisions pour risque fiscal.
- Notre autres passifs courants : le risque est mentionné dans cette note dans 3,92% des cas par deux entreprises. Ce risque est matérialisé par une provision courante pour risque fiscal pour la société SOPAT au 31/12/2009 et au 31/12/2010. La société Air Liquide a mentionné, quant à elle, qu'elle n'a pas constitué une

provision ; elle considère que le redressement notifié par l'administration fiscale n'est pas fondé.

- Note informations complémentaires ou autres informations : le risque est mentionné dans cette note pour 2,86% des cas. Deux entreprises ont utilisé cette note pour clarifier leur situation à l'égard d'un contrôle fiscal approfondi exercé par l'administration fiscale (Attijari Bank et SOTRAPIL).
- Note situation fiscale (litige fiscal ou contrôle fiscal en cours) : deux sociétés ont utilisé cette note pour mentionner le risque fiscal qui découle d'un contrôle fiscal et d'un litige avec l'administration fiscale devant les tribunaux (BIAT et Tunis Re).
- Note réinvestissement exonéré dans une SICAR : il s'agit d'un risque mentionné par ATB au 31/12/2009 et lié au non respect des conditions du bénéfice de ce réinvestissement.
- Notes événements postérieurs à la date de clôture et faits marquants de l'exercice : ayant le même degré d'importance (taux : 1,11%), ces deux notes (états financiers 2006) indiquent que la société SIAME fera l'objet d'un contrôle fiscal approfondi en 2007 et ce suite à la demande de restitution du crédit de TVA engagé fin 2006. Aussi, la société Arab Tunisian Lease a contesté le résultat de contrôle notifié par l'administration fiscale le 24/04/07.

L'analyse des états financiers a bien montré l'existence d'informations sur le risque fiscal dans les états financiers des sociétés cotées. Ces risques sont rattachés dans une large mesure aux opérations de vérification exercées par l'administration fiscale et se propagent même à la phase de contentieux fiscal. Mais ceci n'exclut pas l'existence de risques liés à l'activité courante des entreprises. Les résultats de l'analyse montrent aussi que les risques sont, dans la plupart des cas, gérés par l'entreprise par le biais de constatation de provisions pour risque fiscal. Enfin, l'analyse a mis en évidence le rôle prépondérant joué par le commissaire aux comptes dans la détection et la divulgation des risques fiscaux des sociétés tunisiennes cotées tel que soulevé par Shön (2008) et Owens (2008).

Par ailleurs, il est indispensable de noter que plusieurs sociétés tunisiennes cotées forment des groupes de sociétés et préparent de ce fait des états financiers consolidés. Dans ce cas, il convient d'évoquer le risque fiscal du groupe et non le risque fiscal lié à une seule société, la société mère. Il est pertinent ainsi d'analyser les états financiers consolidés pour détecter éventuellement des cas de divulgation sur les risques fiscaux des groupes de sociétés cotées.

2.2.5. Informations fiscales liées aux groupes

Dans ce qui suit, il convient de s'interroger sur l'existence d'informations de nature fiscale dans les états financiers consolidés des sociétés tunisiennes cotées. Ces états financiers sont préparés selon la norme comptable n°35 qui doit être appliquée pour les groupes d'entreprises contrôlés par une entreprise mère. Ainsi, chaque entreprise mère doit présenter des états financiers consolidés[72].

Dans une première étape, les états financiers consolidés des sociétés tunisiennes cotées sur la période 2006-2010 sont collectés. Le tableau suivant (cf Tableau 37) présente le nombre d'entreprises qui présentent des états financiers consolidés pour chaque année d'étude.

Tableau 37 : Entreprises tunisiennes cotées qui présentent des états financiers consolidés

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Etats financiers consolidés collectés	20	74,07	25	89,29	26	83,87	33	97,06	31	91,18	**87,09**
Etats financiers consolidés manquants	7	25,93	3	10,71	5	16,13	1	2,94	3	8,82	**12,91**
Nombre d'entreprises mères qui présentent des états financiers consolidés	27		28		31		34		34		
Nombre d'entreprises qui ne présentent pas d'états financiers consolidés	17		19		18		17		22		
Nombre total d'entreprises	44		47		49		51		56		

Le nombre d'entreprises qui présentent des états financiers consolidés varie d'une année sur l'autre (entre 27 et 34 entreprises mères). Lors de la collecte des états financiers consolidés auprès du s ite de la BVMT, des états manquent pour certaines entreprises mères. Toutefois, le pourcentage des états financiers consolidés collectés par rapport au

[72] Selon la norme 35, «il n'est pas nécessaire qu'une entreprise mère qui est une filiale d'une autre entreprise établie en Tunisie, présente des états financiers consolidés. Cette exemption est subordonnée à la condition que des intérêts minoritaires représentant 5% du capital social ne s'y opposent pas. Cette entreprise mère doit indiquer les raisons pour lesquelles des états financiers consolidés n'ont pas été présentés ainsi que les bases sur lesquelles ses participations dans les filiales ont été comptabilisées dans ses états financiers individuels. Le nom et le siège social de sa mère qui présente des états financiers consolidés doivent également être fournis » (p. 1-2).

total de ces états est en moyenne de 87,09%. Notre analyse se base sur les états financiers consolidés collectés soit 135 états (19 états manquants sur toute la période d'étude). Le nombre de groupes de sociétés cotées est de 27 en 2006, 28 en 2007, 31 en 2008, 34 en 2009 et en 2010.

Le dépouillement des états financiers consolidés a permis de dégager deux types d'informations fiscales. Il s'agit du traitement fiscal utilisé pour la préparation des états financiers consolidés et de la divulgation de risques fiscaux se rapportant au groupe.

Avant de présenter les statistiques relatives à ces deux types d'informations, il est utile de souligner que les normes comptables tunisiennes ne prévoient pas un traitement clair de l'impôt lors de la préparation des états financiers consolidés (norme 35 relative aux états financiers consolidés). Pour cela, plusieurs entreprises tunisiennes utilisent la norme IAS 12 pour la comptabilisation de l'impôt dans ces états consolidés.

2.2.5.1. Traitement de l'impôt dans les états financiers consolidés

Une lecture approfondie des états financiers consolidés a permis de dégager le traitement comptable de l'impôt pour chaque entreprise. Deux traitements sont ainsi dégagés : il s'agit de la méthode de l'impôt exigible utilisée aussi pour la présentation des états financiers individuels et la méthode de l'impôt différé prévue par la norme IAS 12. Selon cette norme, il s'agit de comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures. La charge d'impôt devient ainsi la somme de l'impôt exigible et de l'impôt différé qui sont inclus dans la détermination du résultat de la période. Cette norme fait appel aux notions d'actif d'impôt différé et de passif d'impôt différé qui recouvrent les montants d'impôts sur le résultat recouvrables et payables respectivement au cours des périodes futures et résultant de différences temporelles entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif et sa base fiscale.

Le Tableau 38 donne un aperçu sur la méthode utilisée par les groupes de sociétés cotées :

Tableau 38 : Méthode de traitement comptable de l'impôt dans les états financiers consolidés

Traitement de l'impôt dans les états financiers consolidés	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Impôt exigible	3	15	4	16	3	11,54	6	18,18	5	16,13	**15,37**
Impôt différé	17	85	21	84	23	88,46	27	81,82	26	83,87	**84,63**
Total	20		25		26		33		31		**100**

La méthode de l'impôt différé a été utilisée lors de l'élaboration des états financiers consolidés dans 84,63% des cas en moyenne (ce taux varie de 81,82% à 88,46%) ; seuls 15,37% des groupes appliquent la méthode de l'impôt exigible pour la préparation des états financiers consolidés.

2.2.5.2. Informations sur le risque fiscal des groupes

Le dépouillement des états financiers consolidés a permis de mettre en évidence des cas de divulgation sur le risque fiscal des groupes.

2.2.5.2.1. Fréquence de divulgations sur le risque fiscal dans les états financiers consolidés

A travers une première analyse des états financiers consolidés collectés, la fréquence de divulgation d'informations sur le risque fiscal par les groupes de sociétés a été dégagée.

Tableau 39 : Statistiques relatives à la divulgation d'informations sur le risque fiscal par les groupes de sociétés

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Groupes qui ont divulgué des informations sur le risque fiscal	5	25	5	20	3	11,54	6	18,18	9	29,03	**20,75**
Groupes qui ne donnent pas d'informations sur le risque fiscal	13	65	19	76	22	84,61	25	75,76	20	64,52	**73,18**
Groupes qui ne disposent pas de risque fiscal	2	10	1	4	1	3,85	2	6,06	2	6,45	**6,07**
Total	20		25		26		33		31		**100**

Le tableau 39 montre qu'en moyenne 20,75% des groupes de sociétés cotées procèdent à la divulgation d'informations sur le risque fiscal. Les groupes qui ne donnent pas d'informations sur le risque fiscal présentent en moyenne 73,18% de l'ensemble. Enfin, seulement 6,07% des groupes n'ont pas de risque fiscal (pas de provision pour risques et charges et pas d'informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers et dans le rapport des commissaires aux comptes sur les états financiers consolidés). Ce résultat est relativement semblable à celui identifié pour les sociétés tunisiennes cotées dans le tableau 30 où le pourcentage moyen des entreprises qui ont divulgué des informations sur le risque fiscal est de 21,98%. Le tableau 39 montre aussi que le nombre total des groupes qui ont procédé à la divulgation d'informations sur le risque fiscal est de 28 sur les cinq ans.

2.2.5.2.2. Répartition des divulgations sur le risque fiscal par secteur d'activité

Les groupes qui ont procédé à des divulgations sur le risque fiscal sont répartis comme suit dans le Tableau 40.

Tableau 40 : Répartition des groupes qui ont divulgué d'informations sur le risque fiscal par secteur d'activité

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Secteur financier :	2	40	2	40	0	0	1	16,67	3	33,33	**26**
-Banques	2	40	2	40	0	0	1	16,67	3	33,33	**26**
-Services financiers	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
-Assurances	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
Secteur non financiers	3	60	3	60	3	100	5	83,33	6	66,67	**74**
Total	**5**		**5**		**3**		**6**		**9**		**100**

D'après le Tableau 40, 26% des groupes qui divulguent des informations sur le risque fiscal appartiennent en moyenne au secteur financier et, plus précisément, au secteur bancaire. Par contre, 74% des groupes qui procèdent à la divulgation d'informations sur le risque fiscal font partie du secteur non financier. Ainsi, la divulgation du risque fiscal se fait en majorité et tout au long de la période d'étude par les entreprises non financières. Ce résultat est semblable à celui identifié dans les états financiers individuels des sociétés. En effet, en revenant au tableau 31, 63,99% des divulgations sur le risque fiscal sont faites par les entreprises non financières alors que 36,01% des divulgations sont faites par le secteur financier.

2.2.5.2.3. Nature des risques fiscaux divulgués par les groupes de sociétés

Les risques identifiés se rapportent soit à la société mère, soit à d'autres sociétés du groupe. Le tableau ci-dessous (Tableau 41) répartit les risques fiscaux identifiés selon leurs origines.

Tableau 41 : Répartition des risques fiscaux des groupes selon leur origine

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Risques liés à la société mère	3	50	1	14,29	0	0	2	25	4	28,57	**23,57**
Risques liés aux autres sociétés du groupe	2	33,33	4	57,14	4	80	4	50	7	50	**54,09**
Autres risques	1	16,67	2	28,57	1	20	2	25	3	21,43	**22,34**
Total	6		7		5		8		14		**100**

Il ressort du tableau 41 que le nombre de risques fiscaux identifiés s'élève à 40. Dans 54,09% des cas, ce risque est lié aux autres sociétés du groupe alors que, dans 23,57% des cas, le risque fiscal se rapporte à la société mère qui prépare les états financiers consolidés.

Pour les 22,34 % des cas restants, le groupe ne donne pas l'origine du risque fiscal ou ce risque est lié à la méthode de présentation de l'impôt dans les états financiers consolidés (2 cas).

Les risques fiscaux se rapportant à la société mère ont été tous mentionnés dans les états financiers individuels et reproduits dans les états financiers consolidés du fait de leur impact sur le résultat du groupe.

Une première analyse des risques fiscaux identifiés a permis de les répartir en deux principaux types. Le premier est lié à des opérations de vérification fiscale approfondie alors que le deuxième se rapporte à d'autres motifs qui seront détaillés ultérieurement.

Le Tableau 42 donne le détail de ces risques selon leur nature.

Tableau 42 : Répartition des risques fiscaux du groupe selon leur nature

Nature du risque	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Risques constatés pour opérations de vérification fiscale approfondie	3	50	3	42,86	2	40	2	25	6	42,86	**40,14**
Risques constatés pour autres motifs	3	50	4	57,14	3	60	6	75	8	57,14	**59,86**
Total	**6**		**7**		**5**		**8**		**14**		**100**

D'après le tableau 42, 40,14% en moyenne des risques fiscaux sont liés à des opérations de vérification fiscale approfondie (6 vérifications ont été faites sur la société mère et 9 sur les filiales). Les autres risques constatés dans les états financiers sont liés à d'autres motifs (59,86% en moyenne du total des risques divulgués sur la période d'étude).

2.2.5.2.4. Sources du risque fiscal

Les risques fiscaux constatés pour des motifs autres que la vérification fiscale approfondie sont au nombre de 24. Le Tableau 43 qui suit répartit ces risques selon le facteur qui semble à l'origine de leur constatation.

Il ressort du Tableau 43 que le non-respect de la réglementation fiscale semble être la cause la plus importante de la constatation du risque fiscal avec un pourcentage de 44,17% en moyenne. Dans 29,99% des cas, le risque fiscal est divulgué sous la forme d'une provision inscrite dans les états financiers consolidés mais sans en expliquer la cause. Aussi, le traitement comptable inapproprié semble être à l'origine de risques fiscaux avec un pourcentage de 14,17%. Enfin, la méconnaissance du t raitement fiscal approprié a entrainé la constatation de risques fiscaux dans 11,67% des cas.

Tableau 43 : Sources du risque fiscal dans les groupes de sociétés cotés

Sources du risque fiscal	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Risque constaté pour traitement comptable inapproprié	1	33,33	1	25	0	0	0	0	1	12,5	**14,17**
Risque constaté pour méconnaissance du traitement fiscal approprié	0	0	1	25	1	33,33	0	0	0	0	**11,67**
Risque constaté pour non-respect de la réglementation fiscale	1	33,33	1	25	1	33,33	4	66,67	5	62,5	**44,17**
Provisions pour risque fiscal sans indication de motifs	1	33,33	1	25	1	33,33	2	33,33	2	25	**29,99**
Total	3		4		3		6		8		**100**

- **Risque constaté pour non-respect de la réglementation :** 11 risques fiscaux proviennent du non-respect de la réglementation fiscale. Ce non-respect se manifeste par des retenues à la source non opérées (groupes UIB et Tunisair), des retenues à la source non appuyées par des certificats (groupe STIP), par une charge d'impôt sur les sociétés non constatée par deux filiales du fait qu'elles projettent de réaliser un réinvestissement financier mais sans que la déclaration d'investissement soit déposée, par le non-respect des quotas de vente sur le marché local par une société totalement exportatrice (filiale de Tunisair), par la détermination inadéquate de la base soumise à la TVA (filiale du groupe Tunisair qui utilise un taux de 13% pour la détermination de la base soumise à la taxe sur la valeur ajoutée au titre des facturations établies à l'ordre de la société mère Tunisair) et par une non prise en compte de la TVA et de l'impôt sur les sociétés se rapportant aux opérations de formation rendues à des compagnies aériennes étrangères par une filiale du groupe Tunisair. Un dernier cas concerne la société STIP (états financiers consolidés 2009) qui a constaté le passif éventuel (déchéance de l'avantage fiscal de l'abandon des pénalités de contrôle et de retard) résultant du non-respect du calendrier de paiement du principal d'une dette fiscale suite au bénéfice de la loi d'amnistie fiscale. Ce passif éventuel est constaté du fait que la société connaît des difficultés de trésorerie qui peuvent l'empêcher de se conformer aux échéances de paiement.

- **Provisions pour risque fiscal sans indication de motif** : deux groupes ont procédé à la constatation de provisions pour risque fiscal et pour impôt différé mais sans donner d'explications sur l'origine de ces provisions. Il s'agit du groupe STEQ (états financiers consolidés des années 2008, 2009 et 2010) et du groupe SFBT (états financiers consolidés des années 2006, 2007, 2009 et 2010).

- **Risque constaté pour traitement comptable inapproprié :** ce risque est présent pour deux groupes. Un actif fiscal différé, lié au report déficitaire, d'un point de vue fiscal, au niveau de la société mère n'a pas été comptabilisé. Le résultat consolidé au titre de l'exercice 2007 ainsi que les capitaux propres à cette date se trouvent ainsi minorés (groupe UIB). Un autre risque est mentionné sous la forme d'une réserve dans le rapport du commissaire aux comptes du même groupe au titre de l'exercice 2006. Il s'agit de provisions non convenablement comptabilisés entrainant ainsi le risque de perte du droit à déduction des provisions non constatés. Un autre cas concerne le groupe AMEN BANK pour l'exercice 2010. Les commissaires aux comptes émettent une réserve liée à l'utilisation de la méthode d'impôt exigible dans la préparation des états financiers consolidés. Selon ces commissaires aux comptes, « seule la méthode d'impôt différée est appropriée dans le contexte d'établissement d'états financiers consolidés » (p. 5, rapport des commissaires aux comptes sur les états financiers consolidés 2010).
- **Risque constaté pour méconnaissance du traitement fiscal approprié :** il s'agit de la méconnaissance du régime fiscal applicable à une filiale du groupe Tunisair. Les commissaires aux comptes de ce groupe émettent la même réserve dans leurs rapports généraux relatifs aux années 2007 et 2008. D'après le rapport sur les états financiers consolidés de l'exercice 2007, « le régime fiscal de la société Tunisair technics n'est pas définitivement arrêté, ce qui fait courir au groupe des risques non provisionnés qui pourraient se répercuter d'une manière significative sur les capitaux propres du groupe » (p. 4).

2.2.5.2.5. Risques fiscaux des groupes et provisions

La même question se pose pour les risques fiscaux des groupes de sociétés cotées : ces risques sont-ils constatés comptablement ? En d'autres termes, ont-ils donné lieu à la constatation d'une provision dans les états financiers consolidés ?

Le Tableau 44 montre qu'en moyenne, 34,36% des risques fiscaux sont constatés comptablement alors que, dans 65,64% des cas, le risque fiscal n'a pas été couvert par une provision. Le taux de couverture est relativement faible et montre que les groupes de sociétés tunisiennes cotées ne donnent pas assez d'importance à la gestion de ce type de risque.

Tableau 44 : Statistiques sur les risques fiscaux de groupes et les provisions

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Risque fiscal avec constatation de provision	3	50	3	42,86	1	20	3	37,5	3	21,43	**34,36**
Risque fiscal sans constatation de provision	3	50	4	57,14	4	80	5	62,5	11	78,57	**65,64**
Total	6		7		5		8		14		**100**

Qu'en est-il maintenant de l'emplacement des risques fiscaux divulgués par les groupes de sociétés ?

2.2.5.2.6. Emplacement des risques fiscaux divulgués par les groupes de sociétés

Les risques fiscaux des groupes de sociétés sont divulgués dans diverses parties des états financiers consolidés. Le tableau 45 montre que les risques fiscaux sont mentionnés, dans 48,15% des cas en moyenne, dans le rapport général à travers des réserves avancées par les commissaires aux comptes. Les risques fiscaux sont divulgués, dans 13,40% des cas, à travers des observations mentionnés par les commissaires aux comptes et qui viennent généralement après l'expression de l'opinion sur les états financiers consolidés. Ce résultat confirme aussi le rôle important joué par le commissaire aux comptes dans la détection des risques fiscaux des groupes.

La note relative aux autres passifs courants vient en troisième lieu (8,85%). Dans cette note, le risque fiscal est mentionné soit à travers une provision pour risque fiscal (groupe STEQ dans les états financiers consolidés 2008, 2009 et 2010), soit dans le détail de la rubrique « autres impôts et taxes » (groupe Air Liquide qui a mentionné dans le détail de cette rubrique, dans les états financiers consolidés de 2010, que les redressements subis par le groupe ne sont pas fondés et qu'il n'y a pas lieu ainsi de constater des provisions pour risque fiscal).

En quatrième lieu viennent les commentaires du commissaire aux comptes et la rubrique passifs courants avec un pourcentage de 6,19% en moyenne. Le commissaire aux comptes du groupe ASSAD a mentionné, dans ses commentaires annexés au rapport, que l'une des filiales a fait l'objet d'une vérification fiscale approfondie et que l'affaire est en

justice (états financiers consolidés 2006). En 2007, ce même risque persiste et l'avancement de l'affaire en justice est mentionné par le commissaire aux comptes dans la partie relative à ses commentaires. Dans la rubrique des passifs courants, telle qu'elle figure au bilan, le groupe SFBT constate une provision pour impôt différé dans les états financiers 2006 et 2007.

Tableau 45 : Emplacements des risques divulgués par les groupes de sociétés tunisiennes cotées

Emplacements des risques	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Observation dans le rapport général du CAC	1	16,67	1	14,29	0	0	1	12,5	4	23,53	**13,40**
Reserve dans le rapport général du CAC	2	33,33	3	42,86	4	80	3	37,5	8	47,06	**48,15**
Commentaires du CAC	1	16,67	1	14,29	0	0	0	0	0	0	**6,19**
Note : provisions (passifs non courants)	1	16,67	0	0	0	0	0	0	0	0	**3,33**
Note : autres passifs courants	0	0	0	0	1	20	1	12,5	2	11,76	**8,85**
Note : autres informations	0	0	1	14,29	0	0	0	0	0	0	**2,86**
Note : réserves et résultat consolidés	0	0	0	0	0	0	1	12,5	0	0	**2,5**
Rubrique Passifs courants (bilan)	1	16,66	1	14,29	0	0	0	0	0	0	**6,19**
Rubrique passifs non courants (bilan)	0	0	0	0	0	0	1	12,5	1	5,88	**3,67**
Note : contrôle fiscal en cours	0	0	0	0	0	0	0	0	1	5,88	**1,18**
Note : éventualités	0	0	0	0	0	0	1	12,5	1	5,88	**3,67**
Total	6		7		5		8		17		**100**

En cinquième lieu, les risques fiscaux sont mentionnés dans la rubrique des passifs non courants ou dans la note relative aux éventualités avec un pourcentage de 3,67%. Le groupe SFBT a changé la place des provisions pour impôt différé de la rubrique des passifs courants vers la rubrique des passifs non courants et ce pour les états financiers consolidés de 2009 et 2010.

La note relative aux éventualités contient une mention par le groupe STIP du passif éventuel que peut subir la société mère en cas de non-respect des échéances de paiement du principal de sa dette fiscale à l'égard de l'administration fiscale (états financiers consolidés 2009). Le groupe AMEN BANK a utilisé aussi cette note pour mentionner que la société mère fait l'objet d'un contrôle fiscal approfondi et qu'aucune notification de redressement ne lui a encore été adressée (états financiers consolidés 2010).

La note des provisions (passifs non courants) a été utilisée par le groupe Air Liquide pour mentionner l'existence d'une provision pour risque fiscal suite à un contrôle portant sur les exercices 2002 à 2005 (états financiers consolidés 2006).

La note « autres informations » a été utilisée par le groupe « Attijari Bank » pour mentionner que la société mère est sous contrôle fiscal depuis le 17/03/2008 et qu'à la date d'établissement du rapport sur les états financiers consolidés, aucun avis de redressement n'a été notifié à la banque (états financiers consolidés au 31/12/2007).

La note « réserves et résultats consolidés » affiche une prise en charge par le groupe STB en 2009 de l'insuffisance de provision constatée par l'une de ses filiales suite à une notification de redressement fiscal. Ce complément de provision constaté par le groupe est imputé sur le résultat du groupe et ce sur la base des réserves formulées par le commissaire aux comptes de la filiale.

La note « contrôle fiscal en cours » est utilisée par le groupe BIAT en 2010 pour mentionner l'existence d'un contentieux fiscal entre la société BIAT et l'administration fiscale devant le tribunal de première instance suite à une vérification fiscale approfondie de la société ; elle mentionne que suite au jugement du tribunal, la société a décidé de modifier les états financiers arrêtés au 31/12/2010 par la constitution d'un complément de provision.

Il ressort, à travers l'analyse de contenu des états financiers des sociétés cotées que le risque fiscal fait partie des divulgations faites par ces sociétés. Ce risque, couvert dans plus de la moitié des cas, par des provisions pour impôt ou pour risque fiscal, montre une tendance à la gestion comptable de ce risque.

Les risques fiscaux identifiés se rapportent, dans plusieurs cas, à des opérations de contrôle fiscal menées par l'administration (53,55% des cas sur la période d'étude) mais sont liés aussi à d'autres motifs tels que le non-respect de règles fiscales, la méconnaissance du traitement fiscal approprié et un traitement comptable inapproprié. Ces trois motifs semblent être les principales sources des risques fiscaux identifiés dans les états financiers des sociétés cotées.

Les résultats trouvés à travers l'analyse des états financiers consolidés des groupes de sociétés cotés sont relativement semblables. En effet, les risques identifiés se rapportent dans 40,14% des cas à des opérations de vérification fiscale, alors que, dans 59,86% des cas, le risque est lié à d'autres motifs. Ces motifs sont principalement le non-respect de la réglementation fiscale, le traitement comptable inapproprié et la méconnaissance du

traitement fiscal approprié. Il s'agit ainsi des mêmes motifs évoqués pour les sociétés cotées, bien que l'importance de chaque motif varie. Le taux de couverture des risques fiscaux au niveau des groupes est relativement faible (34,36% des cas).

Aussi, l'analyse de contenu des états financiers individuels et consolidés a mis en évidence un rôle important joué par le commissaire aux comptes dans la détection des risques fiscaux. En effet, ces risques sont identifiés dans les rapports des commissaires aux comptes par le biais d'une réserve ou d'une observation.

L'étape suivante, dans le cadre de cette étude empirique, est d'examiner, principalement, le rôle des mécanismes internes de gouvernance dans la réduction du risque fiscal des sociétés tunisiennes cotées.

3. Résultats de la conduite de régressions et Analyse des données issues du questionnaire

L'examen du rôle des mécanismes internes de gouvernance dans la réduction du risque fiscal des sociétés tunisiennes cotées est fait par le biais de régressions logistiques. Les résultats obtenus seront discutés ensuite au regard d'autres informations collectées par le biais du questionnaire administré auprès des sociétés tunisiennes cotées.

3.1. Examen de l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal

Les résultats des régressions conduites dans le cadre de notre étude vont être présentés et suivis par les interprétations nécessaires. Cette partie est subdivisée en trois étapes. La première étape est de présenter les statistiques descriptives afférentes aux variables de l'étude. Les résultats des tests univariés sont exposés dans une deuxième étape. L'analyse des résultats des régressions logistiques est faite en troisième étape.

3.1.1. Statistiques descriptives

Pour mener une analyse descriptive des variables retenues dans l'étude, les variables sont réparies en trois types : variable endogène, variables exogènes et variables de contrôle.

3.1.1.1. Variable endogène : le risque fiscal

Le risque fiscal est mesuré à l'aide d'une variable dichotomique qui est égale à 1 en présence d'une provision pour impôt ou de toute autre information sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou dans le rapport général des commissaires aux comptes et 0

sinon. Les statistiques descriptives relatives à cette variable sont présentées dans le tableau suivant.

Tableau 46 : Statistiques descriptives de la variable endogène

	Risque fiscal	Fréquence	Proportion
RISF	0	94	53,11
	1	83	46,89
	Total	177	100

Avec RISF=1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque.

Le Tableau 46 montre que 46,89% des entreprises de l'échantillon supportent au moins un risque fiscal. Ainsi, pour près de la moitié des observations, le risque fiscal est présent soit par le biais d'une provision ou d'une information fiscale insérée dans les notes aux états financiers ou dans le rapport général du commissaire aux comptes.

Le Tableau 47 donne plus de détail sur les risques identifiés.

Tableau 47 : Détail des risques fiscaux identifiés

Nature des risques fiscaux identifiés	Fréquence	Proportion
Risques liés à des opérations de contrôle menées par l'administration fiscale	23	27,71%
Risques non liés à des opérations de contrôle fiscal	60	72,29%
Total	83	100%
Risques fiscaux avec constatation de provision	71	85,54%
Risques fiscaux sans constatation de provision	12	14,46%
Total	83	100%

D'après le tableau 47, 27,71% des risques fiscaux identifiés dans notre échantillon sont liés à des opérations de contrôle fiscal. Les risques fiscaux identifiés ont donné lieu à la constatation de provisions et ce dans 85,54% des cas, alors que pour 14,46% des cas, le risque est mentionné dans les notes aux états financiers et/ou dans le rapport du commissaire aux comptes mais sans être constaté ou couvert par le biais d'une provision pour risque fiscal.

La répartition des risques fiscaux sur les années d'étude se présente dans le tableau 48.

Tableau 48 : Répartition des risques fiscaux sur la période d'étude

Risque fiscal	**2006**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	Total
Fréquence	18	18	15	14	18	83
Entreprises non financières	9	9	8	6	10	42
Entreprises financières	9	9	7	8	8	41
Proportion	21,69%	21,69%	18,07%	16,86%	21,69%	100%

Avec RISF=1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque et 0 sinon

Le Tableau 48 montre que le risque fiscal est présent avec la même fréquence sur les années 2006, 2007 et 2010. L'année 2009 présente la fréquence la plus faible. Les risques identifiés varient faiblement d'une année sur l'autre entre les entreprises financières et non financières, pour atteindre un n ombre total quasi-identique pour les deux sous-échantillons : 42 risques fiscaux identifiés pour les sociétés non financières contre 41 pour les entreprises du secteur financier et ce sur toute la période d'étude.

3.1.1.2. Variables exogènes

L'examen de l'impact du conseil d'administration et de la fonction d'audit interne sur le risque fiscal est apprécié à travers quatre variables exogènes : le pourcentage d'administrateurs indépendants (INCA), la séparation des postes de DG et de PCA (SEPA), l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit (EXCA) et l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne (EXAI). Le tableau 49 présente les statistiques descriptives pour l a variable INCA, alors que les statistiques descriptives des autres variables exogènes sont exposées dans le tableau 50.

Tableau 49 : Statistiques descriptives de la variable INCA

	INCA
Moyenne	**12,02%**
Variance	**0,0121717**
Médiane	**11,11%**
Minimum	**0**
Maximum	**33,33%**

Avec INCA : Nombre d administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs

Le tableau 49 montre que le pourcentage d'administrateurs indépendants au conseil est, en moyenne, de 12,02% et varie de 0 à 33,33%. Le faible pourcentage obtenu sur notre échantillon est expliqué par la définition restrictive des administrateurs indépendants qui exclut toute relation d'affaire, familiale, ou de travail avec la société (exclusion des administrateurs internes et affiliés).

Le tableau 50 montre que seulement 37,85% des entreprises de l'échantillon adoptent la structure duale avec séparation des postes de DG et de PCA. Pour la variable relative à l'expertise comptable ou fiscale des comités d'audit, les informations collectées à travers le questionnaire montrent que certaines entreprises de l'échantillon ne disposent pas d'un comité permanent d'audit même en 2010 malgré le caractère réglementaire obligatoire pour toutes les sociétés tunisiennes cotées (loi de renforcement de la sécurité des relations financières de 2005 pour les sociétés non financières et loi n° 2001-65 du 10 juillet 2001

relative aux établissements de crédit). Le nombre d'observations firmes pour lesquelles il n'y a pas de comité d'audit est de 27 ; le total des observations pour lesquelles le comité d'audit existe est ainsi de 150. La taille du comité d'audit varie de 3 à 6 personnes avec une moyenne de 3,51. 68,36% en moyenne des entreprises disposent d'un membre ayant une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit, c'est-à-dire ayant poursuivi une formation universitaire en comptabilité ou en fiscalité. Pour les 31,64% qui restent, le comité d'audit ne comporte pas de personnes ayant une expertise comptable ou fiscale ou l'entreprise ne dispose pas de comité d'audit. Ceci met explicitement en évidence le non-respect de la réglementation par certaines entreprises.

Tableau 50 : Statistiques descriptives des variables SEPA, EXCA et EXAI

Variables		Fréquence	Proportion
SEPA	0	110	62,15%
	1	67	37,85%
Total		177	100%
EXCA	0	56	31,64%
	1	121	68,36%
Total		177	100%
EXAI	0	43	24,29%
	1	134	75,71%
Total		177	100

Avec SEPA=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; EXCA : 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; EXAI : 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon.

La quatrième variable exogène est l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne. De même que pour la variable EXCA, certaines entreprises tunisiennes cotées ne disposent pas d'une fonction d'audit interne ; la présence d'une telle fonction fait partie des conditions d'admission aux marchés de titres de capital (règlement général de la bourse approuvé par l'arrêté du Ministre des Finances du 13 février 1997, tel que modifié par les arrêtés du 9 septembre 1999, du 24 septembre 2005, du 24 septembre 2007et du 15 avril 2008). Ceci montre bien la non application de certaines dispositions réglementaires par les sociétés tunisiennes et dénote un manque de rigueur de la part des organismes réglementaires en Tunisie. Pour 22 observations, les entreprises ne disposent pas d'une fonction d'audit interne. 75,71% des entreprises disposent d'un membre ayant une expertise comptable ou fiscale. Pour 24,29% des entreprises, soit qu'elles ne disposent pas d'une fonction d'audit interne soit que la fonction d'audit interne ne comporte pas un tel membre.

3.1.1.3. Variables de contrôle

Les variables de contrôle représentent le rôle joué par d'autres acteurs dans la réduction du risque fiscal ainsi que deux caractéristiques liées aux entreprises. Le rôle éventuel joué par la fonction fiscale a été représenté à l'aide d'une variable dichotomique qui est égale à 1 en présence d'un service fiscal au sein de l'entreprise. Le tableau 51 montre que 42,94% des entreprises disposent d'un service fiscal.

Tableau 51 : Statistiques descriptives des variables SERF, COEX, QUEX, SECF

	Variables	Fréquence	Proportion
SERF	0	101	57,06%
	1	76	42,94%
COEX	0	51	28,81%
	1	126	71,19%
QUEX	0	106	59,89%
	1	71	40,11%
SECF	0	90	50,85%
	1	87	49,15%

Avec SERF : 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; COEX = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; QUEX =1 si l'entreprise fait appel à commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; SECF=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon.

Le rôle du conseil externe est représenté par une variable dichotomique qui mesure le recours par les entreprises aux services de ce conseil externe. D'après le tableau 51, 71,19% des entreprises ont recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale.

Le rôle de l'auditeur externe dans la détection du risque fiscal est examiné par le biais d'une variable binaire qui mesure la qualité de l'auditeur. Cette variable est égale à 1 l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4. Les statistiques descriptives montrent que dans 40,11% des cas, l'un des commissaires aux comptes des sociétés fait partie des BIG 4.

Une autre variable de contrôle porte sur l'appartenance de l'entreprise au secteur financier. Cette variable permet d'examiner s'il existe une différence éventuelle, entre secteurs, dans le rôle joué par les divers acteurs dans la gestion du r isque fiscal. Les secteurs financiers et non financiers sont représentés d'une manière quasi-égale dans notre échantillon.

La dernière variable de contrôle porte sur la taille de l'entreprise qui est mesurée par le Log du total actif. La taille moyenne des entreprises est de 19,15 et varie de 16,523 à 22,633 comme le montre le Tableau 52.

Tableau 52 : Statistiques descriptives de la variable TAIL

	TAIL
Moyenne	19.15108
Variance	3.717803
Médiane	18.258
Minimum	16.523
Maximum	22.633
Avec TAIL= Log (total des actifs nets)	

3.1.2. Analyses univariées

Avant de présenter les résultats de la régression multivariée, il convient de procéder à une analyse univariée dans le but d'apprécier d'une façon préliminaire la validité de nos hypothèses. Dans ce contexte, deux méthodes statistiques sont utilisées : le tableau de contingence et le test d'égalité des moyennes. Le tableau de contingence est utilisé pour examiner la relation entre la variable endogène (qui est nominale) et chacune des variables exogènes et de contrôle qui sont binaires à travers le test d'hypothèse d'indépendance. Le test d'égalité des moyennes est utilisé pour examiner le lien entre la variable endogène et chacune des deux variables indépendantes continues, qui sont la taille de l'entreprise et l'indépendance du conseil.

3.1.2.1. Tableau de contingence

Le tableau de contingence est présenté pour chaque variable indépendante binaire et ce en relation avec notre variable dépendante relative au risque fiscal. Le test de Chi 2 permet de tester l'hypothèse d'indépendance entre les variables.

Le tableau 53 montre qu'il y a indépendance entre, d'une part, la variable risque et, d'autre part, les variables séparation, expertise du comité d'audit, existence d'un service fiscal, qualité de l'auditeur externe et appartenance au secteur financier. Ce résultat préliminaire, et trouvé pour chaque variable prise isolément, montre que la probabilité de présence du risque fiscal ne dépend pas de ces variables.

Pour les variables expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne et le recours au conseil externe, le test de Chi 2 affiche une probabilité significative qui permet

de rejeter l'hypothèse d'indépendance entre les variables. Il existe ainsi un lien entre la variable du risque fiscal et ces deux variables. La probabilité de présence du risque fiscal varie selon que la fonction d'audit interne présente ou non de l'expertise comptable ou fiscale. La présence d'une telle expertise diminue la probabilité de présence du risque fiscal, ce qui confirme d'une manière préliminaire notre quatrième hypothèse.

Toutefois, le recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale est de nature à accroitre la probabilité de présence du risque fiscal, ce qui semble contraire aux prévisions.

Tableau 53 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence

RISF	Variables indépendantes binaires			Test de Chi 2
	SEPA		Total	
	0	1		
0	60	34	94	Pearson chi2(1) = 0.2413
1	50	33	83	Pr = 0.623
Total	110	67	177	
	EXCA		Total	
	0	1		
0	29	65	94	Pearson chi2(1) = 0.0575
1	27	56	83	Pr = 0.811
Total	56	121	177	
	EXAI		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = **2.8850***
0	18	76	94	Pr = 0.089
1	25	58	83	
Total	43	134	177	
	SERF		Total	
	0	1		
0	57	37	94	Pearson chi2(1) = 1.0463
1	44	39	83	Pr = 0.306
Total	101	76	177	
	COEX		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = **5.2892****
0	34	60	94	Pr = 0.021
1	17	66	83	
Total	51	126	177	
	QUEX		Total	
	0	1		
0	56	38	94	Pearson chi2(1) = 0.0082
1	50	33	83	Pr = 0.928
Total	106	71	177	
	SECF		Total	
	0	1		
0	48	46	94	Pearson chi2(1) = 0.0038
1	42	41	83	Pr = 0.951
Total	90	87	177	

Avec RISF=1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque et 0 sinon.; SEPA=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; EXCA : 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; EXAI : 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon. ; SERF : 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; COEX = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; QUEX =1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; SECF=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon.

*** *significative au niveau 0,01.*

** *significative au niveau 0,05.*

* *significative au niveau 0,10.*

3.1.2.2. Test d'égalité des moyennes

Le test d'égalité des moyennes est conduit pour les variables indépendantes continues. Il s'agit de la variable indépendance du conseil (INCA) et la variable taille de l'entreprise (TAIL).

Tableau 54 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL

Groupe	Observations	moyenne	Std.Err	Std.Dev	95%Conf	Interval
0	94	19.08064	.2006498	1.945372	18.68219	19.47909
1	83	19.23087	.2104327	1.917133	18.81225	19.64949
Combined	177	19.15108	.1449294	1.92816	18.86506	19.43711
Diff		-.1502292	.2910273		-.7246043	.424146

diff = mean(0) - mean(1) t = -0.5162
Ho: diff = 0 degrees of freedom = 175

Ha: diff < 0 Ha: diff = 0 Ha: diff > 0
Pr(T < t) = 0.3032 Pr(|T| > |t|) = 0.6064 Pr(T > t) = 0.6968

Avec TAIL= Log (total des actifs nets).

Le tableau 54 montre l'absence de différence entre les sociétés qui présentent un risque fiscal et celles qui n'ont pas de risque fiscal et ce du point de vue de leur taille.

Tableau 55 : Test de différence de moyennes pour la variable INCA

Groupe	Observations	Moyenne	Std.Err	Std.Dev	95%Conf	Interval
0	94	.106817	.010949	.1061549	.0850744	.1285596
1	83	.1354602	.0124683	.1135918	.1106568	.1602637
Combined	177	.1202486	.0082926	.1103255	.1038829	.1366143
Diff		-.0286432	.0165234		-.061254	.0039676

diff = mean(0) - mean(1) t = -1.7335
Ho: diff = 0 degrees of freedom = 175

Ha: diff < 0 Ha: diff != 0 Ha: diff > 0
Pr(T < t) = **0.0424** Pr(|T| > |t|) = **0.0848** Pr(T > t) = 0.9576

Avec INCA : Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs

Par contre, les résultats du tableau 55 montrent qu'une différence existe entre les entreprises qui supportent un risque fiscal et celles qui ne supportent pas et ce au regard de l'indépendance du conseil d'administration. Toutefois, le pourcentage d'administrateurs indépendants est plus élevé pour les entreprises qui présentent un risque fiscal ce qui est contraire aux prévisions (hypothèse 1). Ce résultat préliminaire peut être expliqué par le fait que notre définition du risque fiscal inclut la constatation d'une provision pour impôt. Or, bien que cette provision

permette de détecter la présence d'un risque fiscal, elle peut être utilisée par les sociétés comme un moyen de couverture contre le risque fiscal. Il s'agit ainsi d'un moyen de gestion 'comptable' de ce risque (le pourcentage des risques avec constatation de provisions est de 85,54% d'après le tableau 47). Le pourcentage d'administrateurs indépendants peut donc être plus important pour les entreprises qui constatent une telle provision. De ce fait, le conseil d'administration peut jouer un rôle important, comme un mécanisme de gouvernance efficace, dans la gestion 'comptable' du risque fiscal. Pour confirmer un tel argument, notre mesure du risque fiscal nécessite d'être davantage affinée.

3.1.3. Tests multivariés et vérification des hypothèses

La conduite de la régression logistique nécessite tout d'abord la vérification de l'absence de problème de multicolinéarité entre les variables continues indépendantes.

Tableau 56 : Matrice de corrélation

	INCA	TAIL
INCA	1.0000	
TAIL	-0.0898 0.2347	1.0000

Avec INCA : Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs et TAIL= Log (total des actifs nets).
**** La corrélation est significative au niveau 0,01.*
*** La corrélation est significative au niveau 0,05.*
** La corrélation est significative au niveau 0,10.*

Le Tableau 56 montre l'absence de problème de multicolinéarité entre la variable indépendance du conseil d'administration et celle taille de l'entreprise. La régression logistique peut ainsi être conduite. Les résultats de cette régression sont présentés dans le Tableau 57.

D'après ce tableau, le pseudo R^2 est de 0.0652. Les variables qui semblent avoir un effet significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal sont l'indépendance du conseil d'administration et le recours à un conseil externe en matière fiscale. Ces deux variables exercent un effet positif sur la probabilité de présence du risque fiscal ce qui est contraire à nos prévisions. Rappelons que notre première hypothèse stipule que : ***H 1 : La probabilité de présence du risque fiscal diminue avec l'indépendance du conseil d'administration.*** Le résultat trouvé permet ainsi d'infirmer l'hypothèse 1. D'après nos prévisions, le recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale est de nature à accroitre la conformité à la réglementation et réduit de ce fait le risque fiscal. Toutefois, le résultat trouvé est contraire aux prévisions.

Ces deux résultats trouvés peuvent être expliqués par la mesure du risque fiscal qui inclut la composante de la provision pour impôts. Cette provision a permis de repérer les risques fiscaux des entreprises mais constitue aussi un moyen de gestion de ce risque. Un besoin d'affiner davantage la mesure du risque fiscal s'avère ainsi indispensable.

Tableau 57 : Résultats du modèle relatif au risque fiscal (RISF)

Variables	Signe prévu	Coefficients
Constante		-.4387379 (0.873)
INCA	-	**3.292621**** (0.039)
SEPA	-	-.0381776 (0.909)
EXCA	-	.0828401 (0.830)
EXAI	-	-.4156002 (0.326)
SERF	-	.2626656 (0.563)
COEX	-	**.9669315**** (0.024)
QUEX	-	.347216 (0.366)
SECF	?	.0848501 (0.865)
TAIL	+	-.0425045 (0.799)
Year_Dum_1	?	.4396595 (0.381)
Year_Dum_2	?	.2861768 (0.561)
Year_Dum_3	?	-.2653899 (0.585)
Year_Dum_4	?	-.3615324 (0.459)
		Number of obs = 177 LR chi2 (13) = 15.95 Prob > Chi 2 = 0.2519
Log likelihood = -114.37076		Pseudo R^2 = 0.0652

RISF $=\alpha_0 + \alpha_1$ ***INCA*** $+ \alpha_2$ ***SEPA*** $+ \alpha_3$ ***EXCA*** $+ \alpha_4$ ***EXAI*** $+ \alpha_5$ ***TAIL*** $+ \alpha_6$ ***SERF*** $+\alpha_7$ ***COEX*** $+ \alpha_8$ ***QUEX*** $+ \alpha_9$ **SECF** $+ \Sigma$.

Avec ***RISF****=1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque et 0 sinon.;* ***INCA*** *: Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs ;* ***SEPA****=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ;* ***EXCA*** *: 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ;* ***EXAI*** *: 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon ;* ***TAIL****= Log (total des actifs nets) ;* ***SERF*** *: 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ;* ***COEX*** *= 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ;* ***QUEX*** *=1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ;* ***SECF****=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon ;* ***Year_Dum_1*** *: Année 2006 ;* ***Year_Dum_2*** *: Année 2007 ;* ***Year_Dum_3*** *: Année 2008 ;* ***Year_Dum_4*** *: Année 2009.*

**** significatif au seuil de 1%.*

*** significatif au seuil de 5%.*

** significatif au seuil de10%.*

Les variables séparation des postes de DG et de PCA, expertise comptable ou fiscale du comité d'audit et expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne n'ont pas d'effet significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal. Nos hypothèses 2, 3 et 4 sont aussi infirmées.

Pour les variables de contrôle, la présence d'un service fiscal, la qualité d'audit externe, la taille de l'entreprise et le secteur d'activité n'ont pas d'effet significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal.

Par ailleurs, des variables dichotomiques ont été introduites dans notre régression pour représenter les années d'étude. Le but est d'examiner si des différences dans la probabilité de présence du risque fiscal existent entre les cinq ans d'étude. Toutefois, les résultats de la régression logistique montrent qu'aucune de ces variables représentatives des années d'étude n'a d'effet significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal.

Les résultats de la première régression peuvent être schématisés comme dans la Figure 10.

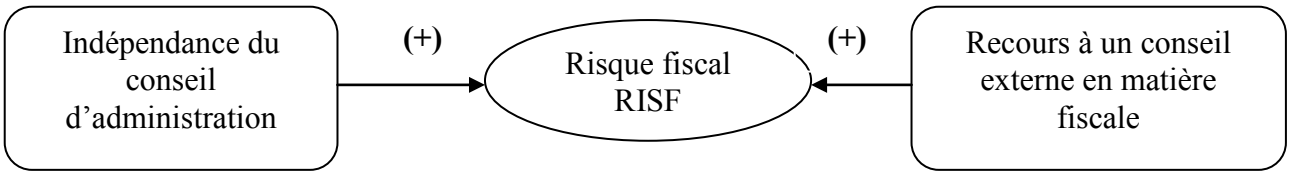

Figure 10 : Résultats de la conduite de la régression logistique sur l'échantillon total des sociétés tunisiennes cotées

Il s'avère utile d'examiner si les résultats de notre régression différent selon le secteur d'activité.

3.1.4. Répartition de l'échantillon par secteur et conduite de la régression logistique pour chaque secteur

Dans une deuxième étape, notre échantillon est répartie en deux parties selon l'appartenance ou non des entreprises au secteur financier et ce pour vérifier si le résultat va différer. Notre échantillon est composé de 90 observations liées aux sociétés non financières alors que 87 observations sont relatives au secteur financier. Les résultats des régressions menées sur chaque sous-échantillon sont présentés dans le Tableau 58.

Les résultats de la régression logistique diffèrent entre les deux sous-échantillons mais montrent une amélioration du pouvoir explicatif du modèle (pseudo R^2).

Pour les entreprises non financières, seule la variable INCA exerce un impact positif et significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal ce qui est contraire aux prévisions. Ce résultat permet de rejeter notre première hypothèse. Il peut s'expliquer par l'existence de la provision pour impôts dans notre mesure du risque fiscal. Bien que cette composante ait permis de repérer l'existence d'un risque fiscal pour les entreprises, elle

constitue de même un moyen mis à la disposition de ces entreprises pour gérer ce risque. Le résultat peut ainsi avoir l'explication suivante : la probabilité de gestion comptable du risque fiscal par le biais d'une provision augmente avec le pourcentage d'administrateurs indépendants au conseil.

Tableau 58 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur (RISF)

Variables	Signe prévu	Régression logistique (entreprises non financières)	Régression logistique (entreprises financières)
Constante		6.255536 (0.446)	-5.453536 (0.186)
INCA	-	**5.564745**** (0.015)	1.02397 (0.705)
SEPA	-	.1391861 (0.787)	.0416634 (0.937)
EXCA	-	-.5926532 (0.219)	**2.503878**** (0.037)
EXAI	-	-.5268175 (0.350)	**-3.006321**** (0.029)
SERF	-	.4367016 (0.528)	-.0952938 (0.899)
COEX	-	.3538033 (0.580)	**1.21734*** (0.074)
QUEX	-	1.005932 (0.118)	-.194234 (0.739)
TAIL	+	-.0425045 (0.799)	.223002 (0.357)
Year_Dum_1			1.00242 (0.208)
Year_Dum_2	?	-.4133723 (0.604)	.7592904 (0.328)
Year_Dum_3	?	-.8613866 (0.271)	
Year_Dum_4	?	-1.273985 (0.117)	.0993716 (0.896)
Year_Dum_5	?	-.3176341 (0.689)	-.136166 (0.857)
		Number of obs = 90 LR chi2 (12) = 15.42 Prob > chi 2 = 0.2194 Log likelihood = -54.474509 **Pseudo R2 = 0.1240**	Number of obs = 87 LR chi2 (12) = 16.54 Prob > chi 2 = 0.1676 Log likelihood = - 51.888444 **Pseudo R2 = 0.1375**

RISF $=\alpha_0 + \alpha_1 ***INCA*** + \alpha_2 ***SEPA*** + \alpha_3 ***EXCA*** + \alpha_4 ***EXAI*** + \alpha_5 ***TAIL*** + \alpha_6 ***SERF*** + \alpha_7 ***COEX*** + \alpha_8 ***QUEX*** + \Sigma.$

Avec ***RISF****=1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque et 0 sinon.;* ***INCA*** *: Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs ;* ***SEPA****=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ;* ***EXCA*** *: 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ;* ***EXAI*** *: 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon ;* ***TAIL****= Log (total des actifs nets) ;* ***SERF*** *: 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ;* ***COEX*** *= 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ;* ***QUEX*** *=1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ;* ***Year_Dum_1*** *: Année 2006 ;* ***Year_Dum_2*** *: Année 2007 ;* ***Year_Dum_3*** *: Année 2008* ***;*** ***Year_Dum_4*** *: Année 2009 ;* ***Year_Dum_5*** *: Année 2010.*

**** significatif au seuil de 1%.*

*** significatif au seuil de 5%.*

** significatif au seuil de10%.*

Les résultats montrent aussi que les variables SEPA, EXCA et EXAI n'ont pas d'effet significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal. Les hypothèses 2, 3 et 4 sont ainsi infirmées.

Les variables de contrôle n'ont pas davantage d'influence sur la probabilité de présence du risque fiscal. Il s'agit des variables relatives à l'existence d'un service fiscal, au recours à un conseil externe en matière fiscale, à la qualité de l'auditeur externe, à la taille de l'entreprise et aux variables dichotomiques représentatives des années d'étude.

Pour les entreprises du secteur financier, l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit exerce un effet positif et significatif sur le risque fiscal ; ce résultat vient en contradiction avec notre troisième hypothèse qui stipule que la probabilité de présence du risque fiscal diminue avec l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit. La troisième hypothèse est ainsi infirmée. La même explication peut être avancée pour cette variable : la gestion du risque fiscal à l'aide d'une provision s'accroît avec l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit.

L'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne présente un coefficient négatif et significatif ce qui confirme notre quatrième hypothèse. Cette dernière stipule ce qui suit : ***H4 : la probabilité de la présence du risque fiscal diminue avec l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne.*** Cette expertise joue ainsi en faveur de la conformité fiscale et permet ainsi de réduire la présence et par conséquent la gestion comptable du risque fiscal au niveau des entreprises financières.

Le recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale est par ailleurs de nature à accroitre la probabilité de présence du risque fiscal, ce qui est de nouveau contraire à nos prévisions. Une telle situation peut aussi avoir comme explication la mesure du risque fiscal qui inclut aussi bien l'identification que la gestion comptable de ce risque (à travers la provision).

Les variables SEPA et INCA n'ont pas d'effet significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal. Les hypothèses 1 et 2 sont ainsi infirmées.

Les autres variables de contrôle relatives à l'existence d'un service fiscal, à la qualité de l'auditeur externe, à la taille de l'entreprise et aux années d'étude semblent ne pas influencer la probabilité de présence du risque fiscal pour les entreprises financières.

Les résultats des deux régressions logistiques montrent que les acteurs qui interviennent dans l'identification et la gestion du risque fiscal diffèrent entre les entreprises non financières et financières. Alors que les résultats ont mis en évidence le rôle joué par les administrateurs indépendants dans la gestion du risque fiscal pour les entreprises non financières, ils ont montré que se sont l'expertise comptable et fiscale du comité d'audit,

l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne et le recours à un conseil externe en matière fiscale qui jouent un rôle important dans l'identification et la gestion du risque fiscal au niveau du secteur financier. Ces résultats sont schématisés dans la Figure 11.

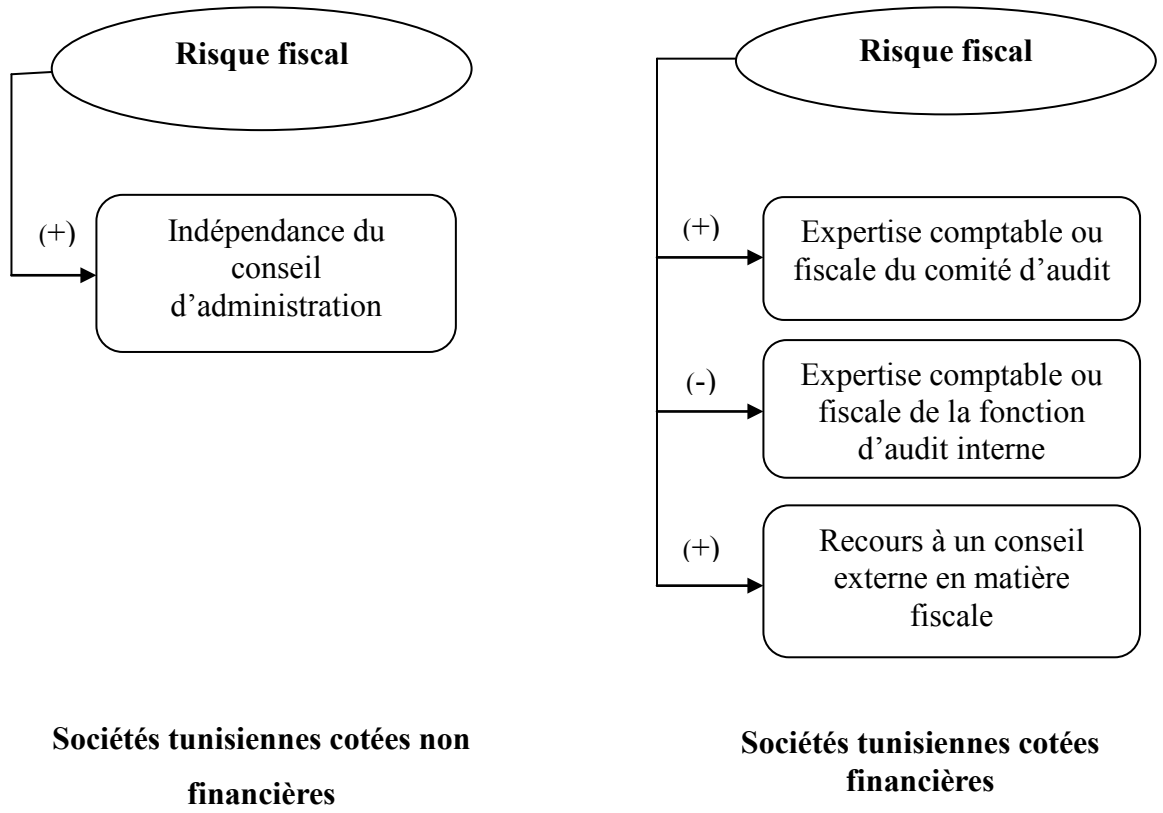

Figure 11 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur d'activité

Pour examiner si les résultats trouvés sont dus à la composante de la mesure du risque fiscal relative à la provision pour impôts, il est utile dans ce qui suit d'améliorer la mesure du risque fiscal en conduisant une autre régression logistique. Cette régression examine les déterminants de la probabilité d'existence d'une provision pour risque fiscal, en d'autres termes, les déterminants de l'existence d'une gestion comptable du risque fiscal pour l'échantillon des sociétés tunisiennes cotées. A cet effet, les mêmes variables indépendantes ont été retenues.

3.1.5. Déterminants de la gestion comptable du risque fiscal

Dans les statistiques descriptives présentées ci-dessus, les risques fiscaux qui ont donné lieu à la constatation de provisions sont de l'ordre de 71 soit 85,54% du total des risques identifiés. Pour examiner le rôle des acteurs dans la gestion du risque fiscal, il s'avère utile de mener une autre régression logistique. La variable dépendante est une variable

dichotomique qui est égale à 1 en présence d'une provision pour risque fiscal et 0 sinon. A travers cette régression, l'objectif est d'étudier le rôle des mécanismes internes de gouvernance (conseil d'administration et fonction d'audit interne) et des autres acteurs (service fiscal, conseil externe, auditeur externe) dans la gestion ou la couverture du risque fiscal par le biais de la provision.

Les statistiques descriptives relatives à la variable dépendante sont les suivantes :

Tableau 59 : Statistiques descriptives de la variable PROV

Provision pour risque fiscal		Fréquence	Proportion
PROV	0	106	59,89%
	1	71	40,11%
	Total	177	100

*Avec **PROV** = 1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt au cours de l'année et 0 sinon.*

D'après le tableau 59, la provision pour impôt est présente dans 40,11% des cas. Ces provisions sont constatées, dans 81,69% des cas, pour des risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle (voir tableau 60 ci-dessous). Ainsi, la couverture contre le risque fiscal se fait, dans la majorité des cas, d'une manière prospective et avant l'intervention de l'administration fiscale. Quels sont les facteurs qui jouent en faveur de cette gestion ?

Tableau 60 : Détail des provisions pour risque fiscal

Détail des provisions pour risque fiscal	Fréquence	Proportion
Provisions non liés à des opérations de contrôle	58	81,69%
Provisions liés à des opérations de contrôle	13	18,31%
Total	71	100

La conduite des analyses univariées entre la variable dépendante et chacune des variables indépendantes, à travers le tableau de contingence et le test d'égalité des moyennes, donne les résultats présentés dans le Tableau 61.

Le tableau 61 montre que, pour les variables expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne et recours au conseil externe, le test de Chi 2 affiche une probabilité significative qui permet de rejeter l'hypothèse d'indépendance entre les variables. Il existe ainsi un lien entre la probabilité de présence d'une provision pour impôts et ces deux variables. Ce même résultat a été identifié dans les tests d'indépendance menés pour la première variable du risque fiscal (RISF). La probabilité de présence d'une provision pour impôt dépend ainsi de la présence ou non de l'expertise comptable ou fiscale dans la fonction d'audit interne. Elle varie aussi selon que la société a ou non recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale.

Tableau 61 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence

PROV	Variables indépendantes binaires			Test de Chi 2
	SEPA		Total	
	0	1		
0	68	38	106	Pearson chi2(1) = 0.4511
1	42	29	71	Pr = 0.502
Total	110	67	177	
	EXCA		Total	
	0	1		
0	34	72	106	Pearson chi2(1) = 0.0233
1	22	49	71	Pr = 0.879
Total	56	121	177	
	EXAI		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = **2.8869***
0	21	85	106	Pr = 0.089
1	22	49	71	
Total	43	134	177	
	SERF		Total	
	0	1		
0	62	44	106	Pearson chi2(1) = 0,2201
1	39	32	71	Pr = 0.639
Total	101	76	177	
	COEX		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = **3.4153***
0	36	70	106	Pr = 0.065
1	15	56	71	
Total	51	126	177	
	QUEX		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = 0.0264
0	64	42	106	Pr = 0.871
1	42	29	71	
Total	106	71	177	
	SECF		Total	
	0	1		
0	53	53	106	Pearson chi2(1) = 0.0759
1	37	34	71	Pr = 0.783
Total	90	87	177	

*Avec **PROV**= 1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt au cours de l'année et 0 sinon. ; **SEPA**=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; **EXCA**= 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; **EXAI**= 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon. ; **SERF**= 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; **COEX** = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; **QUEX** =1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; **SECF**=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon.*

**** significative au niveau 0,01.*

*** significative au niveau 0,05.*

** significative au niveau 0,10.*

Pour les variables indépendantes continues (INCA et TAIL), le test d'égalité des moyennes affiche les résultats indiqués dans le Tableau 62.

Ce tableau montre qu'il n'existe pas de différence entre les sociétés qui présentent une provision pour risque fiscal et celles qui ne présentent pas une telle provision et ce du point de vue de leur taille.

Tableau 62 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL

Groupe	Observations	Moyenne	Std.Err	Std.Dev	95%Conf	Interval
0	106	19.19382 19.08728	.1909909	1.966371 1.881701	18.81512	19.57252
1	71		.2233168		18.64189	19.53267
Combined	177	19.15108	.1449294	1.92816	18.86506	19.43711
Diff		.1065391	.2964318		-.4785024	.6915806

diff = mean(0) - mean(1) t = 0.3594
Ho: diff = 0 degrees of freedom = 175

Ha: diff < 0 Ha: diff != 0 Ha: diff > 0
Pr(T < t) = 0.6401 Pr(|T| > |t|) = 0.7197 Pr(T > t) = 0.3599

Avec TAIL= Log (total des actifs nets).

Par contre, les résultats du tableau 63 montrent qu'une différence existe entre les entreprises qui constatent une provision pour impôt et celles qui ne constatent pas et ce au regard de l'indépendance du conseil d'administration. Le pourcentage d'administrateurs indépendants est plus élevé pour les entreprises qui constatent une telle provision, ce qui confirme notre interprétation faite des résultats trouvés pour la première variable du risque fiscal. En effet, d'après les résultats trouvés, le pourcentage d'administrateurs indépendants est plus élevé au niveau des entreprises qui supportent un risque fiscal. L'explication donnée à ce résultat est que notre mesure du risque fiscal inclut, dans une large mesure (le pourcentage des risques avec constatation de provisions est de 85,54% d'après le Tableau 47), la constatation d'une provision pour impôt.

Tableau 63 : Test de différence de moyennes pour la variable INCA

Groupe	Observations	Moyenne	Std.Err	Std.Dev	95%Conf	Interval
0	106	.1078887	.0102803	.1058417	.0875048	.1282725
1	71	.1387014	.0136468	.1149903	.1114837	.1659192
Combined	177	.1202486	.0082926	.1103255	.1038829	.1366143
Diff		-.0308127	.0168069		-.063983	.0023575

diff = mean(0) - mean(1) t = -1.8333
Ho: diff = 0 degrees of freedom = 175

Ha: diff < 0 Ha: diff != 0 Ha: diff > 0
Pr(T < t) = **0.0342** Pr(|T| > |t|) = **0.0685** Pr(T > t) = 0.9658

Avec INCA : Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs

La provision est ainsi utilisée par la société comme un moyen de couverture contre le risque fiscal et il s'agit ainsi d'un moyen de gestion de ce risque. Le pourcentage d'administrateurs indépendants est plus important pour les entreprises qui constatent une telle provision. Le conseil d'administration joue par conséquent un rôle important, comme un mécanisme de gouvernance efficace, dans la gestion du risque fiscal.

Une première régression logistique va être conduite afin d'identifier les déterminants de la probabilité de présence d'une provision pour impôt, destinée à couvrir le risque fiscal. Les résultats de cette régression sont récapitulés dans le Tableau 64.

Tableau 64 : Résultats du modèle relatif à la provision pour risque fiscal (PROV)

Variables	Signe prévu	Coefficients
Constante		1.685932 (0.549)
INCA	+	**3.76552**** (0.022)
SEPA	+	.0340596 (0.921)
EXCA	+	.3395005 (0.393)
EXAI	+	-.331659 (0.438)
SERF	+	.3009071 (0.512)
COEX	+	**1.028786**** (0.021)
QUEX	+	.5454843 (0.167)
SECF	?	.3013785 (0.553)
TAIL	?	-.2065325 (0.228)
Year_Dum_1	?	.4854045 (0.341)
Year_Dum_2	?	.586408 (0.242)
Year_Dum_3	?	-.0578629 (0.908)
Year_Dum_4	?	-.1602434 (0.751)
		Number of obs = 177 LR chi2 (13) = 16, 42 Prob > chi2 = 0,2273
Log likelihood= -110.99453		Pseudo R2 = 0.0689

$PROV = \alpha_0 + \alpha_1 INCA + \alpha_2 SEPA + \alpha_3 EXCA + \alpha_4 EXAI + \alpha_5 TAIL + \alpha_6 SERF + \alpha_7 COEX + \alpha_8 QUEX + \alpha_9$ **SECF** + Σ.

*Avec **PROV**= 1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt au cours de l'année et 0 sinon ; **INCA**= Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs ; **SEPA**=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; **EXCA**= 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; **EXAI=** 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon ; **TAIL**= Log (total des actifs nets) ; **SERF** = 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; **COEX** = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; **QUEX** =1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; **SECF**=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon ; **Year_Dum_1** : Année 2006 ; **Year_Dum_2** : Année 2007 ; **Year_Dum_3** : Année 2008 **;** **Year_Dum_4** : Année 2009.*

**** significatif au seuil de 1%.*

*** significatif au seuil de 5%.*

** significatif au seuil de10%.*

Les résultats trouvés montrent que les variables relatives à l'indépendance du conseil d'administration et au recours à un conseil externe en matière fiscale influencent positivement la probabilité de présence d'une provision pour risque fiscal. Ce même résultat est trouvé pour la première régression examinant les déterminants du risque fiscal. Ceci montre bien que les résultats de la première régression sont expliqués par l'inclusion de la provision pour impôt dans la mesure du risque fiscal et justifie ainsi le lien positif

trouvé entre ces deux variables et la probabilité de présence de ce risque. Ainsi, l'indépendance du conseil d'administration et le recours à un conseil externe jouent en faveur de la constatation d'une provision pour impôt afin de gérer le risque fiscal. Les résultats significatifs sont présentés dans le schéma de la Figure 12.

Figure 12 : Résultats de la conduite de la régression logistique sur l'échantillon total des sociétés tunisiennes cotées (provision pour impôts)

Une séparation entre les entreprises financières et non financières permettra éventuellement d'éclairer davantage les résultats trouvés. La reconduction de la régression logistique relative aux déterminants de la présence d'une provision pour impôt, en séparant les entreprises financières des non financières, donne les résultats tracés dans le Tableau 65.

Les résultats trouvés dans le tableau 65 montrent que le pouvoir explicatif du modèle a augmenté en séparant les entreprises financières des non financières. Le pouvoir explicatif du modèle a augmenté par rapport aux régressions logistiques conduites par secteur, en retenant la première mesure du risque fiscal. Ceci confirme notre explication que le résultat dans la première régression du risque fiscal est dû, en grande partie, à la composante de la provision pour impôts. D'après le tableau 65, les déterminants de la probabilité de présence d'une provision pour risque fiscal différent entre les entreprises financières et non financières.

Pour les entreprises non financières, les mécanismes de gouvernance qui participent à la gestion du risque fiscal sont le conseil d'administration et l'auditeur externe. En effet, plus le conseil d'administration comporte de membres indépendants, plus la société est en mesure de constater une provision pour la couverture de ce risque. Rappelons que pour la première régression logistique relative au risque fiscal (Tableau 58), le pourcentage d'administrateurs indépendants est associé positivement avec la probabilité de présence du risque fiscal pour les entreprises non financières. Le coefficient trouvé dans la présente régression est plus important et plus significatif (seuil de 1%). Ces deux résultats mettent en évidence le rôle joué par ces administrateurs dans l'identification et la gestion du risque fiscal dans les secteurs non financiers.

Tableau 65 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur (PROV)

Variables	Signe prévu	Régression logistique (entreprises non financières)	Régression logistique (entreprises financières)
Constante		9.563412 (0.295)	-1.624567 (0.697)
INCA	+	**6.519879***** (0.009)	1.435955 (0.604)
SEPA	+	.5071376 (0.343)	-.1041982 (0.848)
EXCA	+	-.0990664 (0.841)	1.80291 (0.129)
EXAI	+	-.202459 (0.734)	**-2.707015**** (0.039)
SERF	+	.1841554 (0.797)	.3607759 (0.630)
COEX	+	.3781889 (0.576)	**1.516732**** (0.038)
QUEX	+	**1.509736**** (0.027)	.0593672 (0.920)
TAIL	?	-.6009388 (0.260)	.0204139 (0.934)
Year_Dum_1	?		.1259422 (0.874)
Year_Dum_2	?	-.5315406 (0.508)	.5078473 (0.510)
Year_Dum_3	?	**-1.443149*** (0.078)	
Year_Dum_4	?	**-1.66994**** (0.050)	-.0932903 (0.903)
Year_Dum_5	?	-.9031875 (0.268)	-.5282423 (0.496)
		Number of obs = 90 LR chi2 (12) = 19.41 Prob > chi2 = 0.0791 Log likelihood = -51.247722 **Pseudo R2 = 0.1592**	Number of obs = 87 LR chi2 (12) = 16.06 Prob > chi2 = 0.1887 Log likelihood = -50.183907 **Pseudo R2 = 0.1379**

$PROV = \alpha_0 + \alpha_1 INCA + \alpha_2 SEPA + \alpha_3 EXCA + \alpha_4 EXAI + \alpha_5 TAIL + \alpha_6 SERF + \alpha_7 COEX + \alpha_8 QUEX + \Sigma$.

*Avec **PROV**= 1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt au cours de l'année et 0 sinon ; **INCA**= Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs ; **SEPA**=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; **EXCA**= 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; **EXAI=** 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon ; **TAIL**= Log (total des actifs nets) ; **SERF** = 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; **COEX** = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; **QUEX** =1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; **Year_Dum_1** : Année 2006 ; **Year_Dum_2** : Année 2007 ; **Year_Dum_3** : Année 2008 **;** **Year_Dum_4** : Année 2009 ; **Year_Dum_5** : Année 2010*

*** significatif au seuil de 1%.*

** significatif au seuil de 5%.*

* significatif au seuil de10%.*

Par ailleurs, plus l'auditeur externe est de qualité (cette qualité est mesurée par l'appartenance aux BIG 4), plus la société a t endance à constituer une provision pour impôt. Lorsque le commissaire aux comptes fait partie des BIG 4, l'entreprise auditée tend à gérer le risque par le biais de la provision. La présence d'un tel auditeur externe incite ainsi les entreprises à gérer le risque fiscal pour éviter des réserves, dans le rapport général, se rapportant à la présence d'un risque fiscal non couvert par le biais d'une provision.

Les résultats montrent aussi que les années 2008 et 2009 sont associées négativement avec la probabilité de constitution de provisions pour les entreprises non financières. Ceci peut être expliquée par la faible fréquence du risque fiscal pour ces deux années telle qu'exposée dans le Tableau 48.

Pour les entreprises appartenant au secteur financier, les résultats mettent en évidence une relation négative entre l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne et la probabilité de présence d'une provision pour risque fiscal. Ce résultat confirme le rôle joué par la fonction d'audit interne dans le contrôle de la conformité fiscale. En présence de l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne, les entreprises s'exposent moins au risque (ce qui a été identifié dans le Tableau 58). Ainsi, elles sont moins en mesure de faire recours à la constatation de provision pour couvrir un tel risque.

Le Tableau 65 montre aussi que le recours à un conseil externe en matière fiscale est de nature à accroître la probabilité de présence d'une provision pour impôt. En effet, à travers les missions accomplies, telle que celle d'audit fiscal, le conseil externe aide l'entreprise à se conformer à la réglementation fiscale et peut lui suggérer la constitution d'une provision pour se couvrir contre un tel risque.

Le coefficient relatif à la variable expertise comptable ou fiscale du comité d'audit n'est pas significatif. Rappelons que, dans le Tableau 58, cette variable est associée positivement avec la probabilité de présence du risque fiscal.

Pour récapituler, les résultats des deux régressions logistiques, conduites dans le but d'examiner les déterminants de la présence et de la gestion du risque fiscal, montrent que les résultats diffèrent entre les entreprises financières et non financières. Les résultats soulèvent l'importance du rôle joué par les membres indépendants du conseil d'administration dans l'identification et la gestion du risque fiscal pour les entreprises non financières. La présence d'un auditeur externe de qualité incite aussi les entreprises à la gestion du risque fiscal à travers la constitution de provisions pour impôt.

Dans le secteur financier, l'auditeur interne et le conseil externe sont les acteurs qui jouent un rôle déterminant par rapport à la problématique du risque fiscal. La présence d'une expertise comptable ou fiscale au sein de la fonction d'audit interne est de nature à réduire la présence du risque fiscal et de la provision pour risque fiscal. Le recours au conseil externe permet aussi d'assurer une meilleure identification et gestion de ce risque.

Le schéma suivant récapitule les résultats trouvés pour les deux sous-échantillons des sociétés tunisiennes cotées (Figure 13).

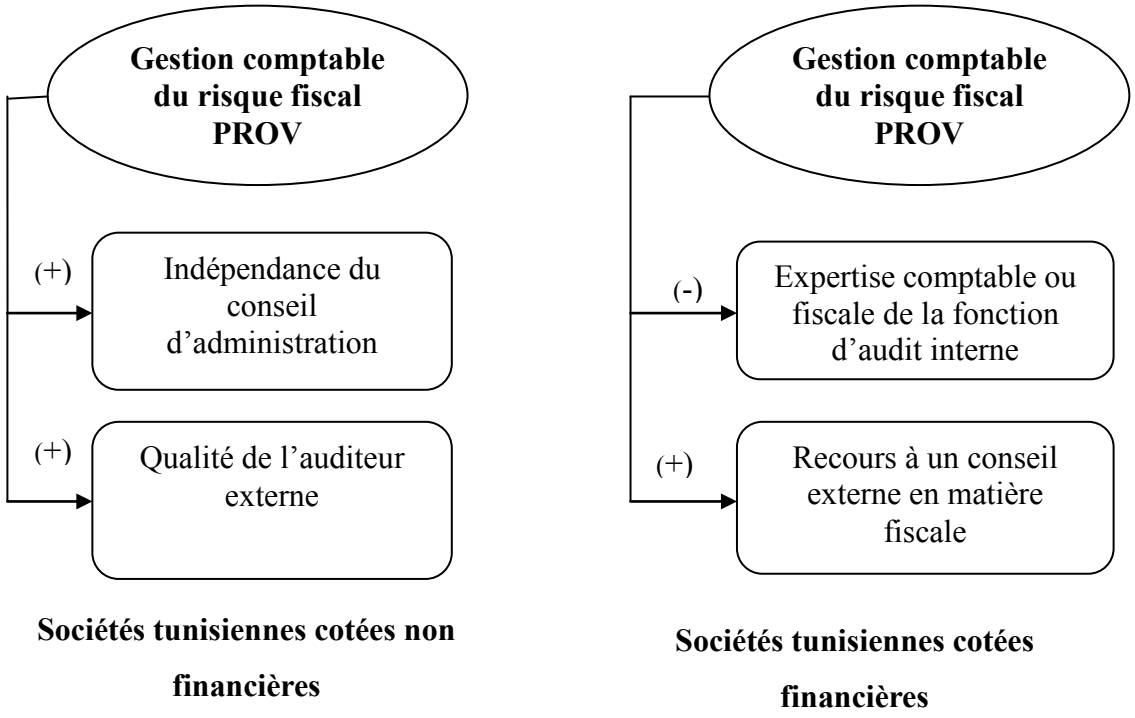

Figure 13 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur d'activité (provision pour impôts)

Dans une prochaine étape, notre mesure du risque fiscal sera affinée davantage en retenant seulement les risques fiscaux identifiés dans la période pré-contrôle fiscal. Comme il a été déjà signalé dans la partie théorique, le rôle des mécanismes de gouvernance et des divers acteurs internes et externes semble être essentiel et pertinent dans la période qui précède un contrôle fiscal dans la mesure où la gestion proactive du risque fiscal doit être privilégiée.

3.1.6. Risque fiscal non lié à des opérations de contrôle fiscal : examen des déterminants

D'après le tableau 47, 72,29% (60) des cas de risque fiscal identifiés ne sont pas liés à des opérations de contrôle fiscal. Ceci atteste de la tendance à une gestion proactive du risque fiscal. Ces cas vont être retenus pour mesurer le risque fiscal et reconduire de nouveau notre régression logistique. La variable dépendante est une variable binaire qui prend la valeur 1 en présence d'un risque fiscal non lié à une opération de contrôle fiscal et 0 sinon.

Les statistiques descriptives relatives à cette variable sont présentées dans le Tableau 66.

Tableau 66 : Statistiques descriptives de la variable RFNC

Risque fiscal non lié à des opérations de contrôle fiscal		Fréquence	Proportion
RFNC	0	117	66,10%
	1	60	33,90%
Total		177	100

*Avec **RFNC**=1 en présence d'un risque fiscal non lié à une opération de contrôle fiscal et 0 sinon.*

Le détail des risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle fiscal se présente dans le Tableau 67.

Tableau 67 : Détail des risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle fiscal

Détail des risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle fiscal	Fréquence	Proportion
Risques fiscaux avec provision	58	96,67%
Risques fiscaux sans provision	2	3,33%
Total	60	100

D'après le Tableau 67, presque tous les risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle fiscal sont couverts par le biais de provisions.

Avant de conduire la régression logistique, il convient de mener les tests univariés entre la variable dépendante et chacune des variables indépendantes. Ces statistiques sont exposées dans les tableaux suivants :

Tableau 68 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence

RFNC	Variables indépendantes binaires			Test de Chi 2
	SEPA		Total	
	0	1		
0	78	39	117	Pearson chi2(1) = **2.9972***
1	32	28	60	Pr = 0.083
Total	110	67	177	
	EXCA		Total	
	0	1		
0	39	78	117	Pearson chi2(1) = 0.4584
1	17	43	60	Pr = 0.498
Total	56	121	177	
	EXAI		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = **2.6828***
0	24	93	117	Pr = 0.101
1	19	41	60	
Total	43	134	177	
	SERF		Total	
	0	1		
0	68	49	117	Pearson chi2(1) = 0.1575
1	33	27	60	Pr = 0.691
Total	101	76	177	
	COEX		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = 1.3291
0	37	80	117	Pr = 0.249
1	14	46	60	
Total	51	126	177	
	QUEX		Total	
	0	1		Pearson chi2(1) = 2.5533
0	75	42	117	Pr = 0.110
1	31	29	60	
Total	106	71	177	
	SECF		Total	
	0	1		
0	60	57	117	Pearson chi2(1) = 0.0261
1	30	30	60	Pr = 0.872
Total	90	87	177	

*Avec **RFNC**=1 en présence d'un risque fiscal non lié à une opération de contrôle fiscal et 0 sinon ; **SEPA**=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; **EXCA**= 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; **EXAI**= 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon. ; **SERF**= 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; **COEX** = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; **QUEX** =1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; **SECF**=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon.*

**** La corrélation est significative au niveau 0,01.*

*** La corrélation est significative au niveau 0,05.*

** La corrélation est significative au niveau 0,10.*

Le tableau de contingence (Tableau 68) montre que la variable du risque fiscal est liée à la séparation des postes de DG et de PCA ainsi qu'à l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne. En effet, la séparation de ces deux postes se présente plus pour le groupe des entreprises qui ne disposent pas de risque fiscal. Aussi, la fonction d'audit interne présente plus d'expertise comptable ou fiscale pour le sous échantillon des sociétés qui ne présentent pas de risque fiscal.

Pour les variables indépendantes continues, le test d'égalité des moyennes est mené.

Tableau 69 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL

Groupe	Observations	Moyenne	Std.Err	Std.Dev	95%Conf	Interval
0	117	19.18118	.1816583	1.964935	18.82138	19.54098
1	60	19.0924	.241317	1.869234	18.60953	19.57527
Combined	177	19.15108	.1449294	1.92816	18.86506	19.43711
Diff		.0887795	.3069692		-.5170587	.6946177
diff = mean(0) - mean(1)				t = 0.2892		
Ho: diff = 0				degrees of freedom = 175		
Ha: diff < 0		Ha: diff != 0		Ha: diff > 0		
Pr(T < t) = 0.6136		Pr(|T| > |t|) = 0.7728		Pr(T > t) = 0.3864		

Avec TAIL= Log (total des actifs nets).

Le Tableau 69 montre l'absence de différence de moyennes entre les entreprises qui supportent un risque fiscal et celles qui n'en supportent pas et ce au regard de leur taille.

Tableau 70 : Test de différence de moyennes pour la variable INCA

Groupe	Observations	Moyenne		Std.Err	Std.Dev	95%Conf	Interval
0	117	.1104034	.0098178	.0150383	.1061959	.090958	.1298488
1	60	.1394467			.1164859	.1093552	.1695382
Combined	177	.1202486		.0082926	.1103255	.1038829	.1366143
Diff		-.0290432		.0174306		-.0634446	.0053581
diff = mean(0) - mean(1)					t = -1.6662		
Ho: diff = 0					degrees of freedom = 175		
Ha: diff < 0		Ha: diff != 0			Ha: diff > 0		
Pr(T < t) = **0.0487**		Pr(|T| > |t|) = **0.0975**			Pr(T > t) = 0.9513		

Avec INCA : Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs

Quant à la variable d'indépendance du conseil d'administration (Tableau 70), le test de différence de moyennes affiche une probabilité significative qui permet de rejeter l'hypothèse d'indépendance entre cette variable et celle du risque fiscal. Le tableau 70 montre que le pourcentage d'administrateurs indépendants tend à être plus élevé au niveau des entreprises qui présentent un risque fiscal non lié à des opérations de contrôle fiscal.

La régression logistique conduite sur tout l'échantillon présente les résultats indiqués dans le Tableau 71. Le changement de la mesure du risque fiscal a permis d'améliorer le pouvoir explicatif du modèle qui est passé de 0,0652 (voir tableau 57) à 0,0891. La nouvelle régression met en évidence l'impact significatif de nouvelles variables sur la probabilité de présence du risque fiscal. En effet, en plus des variables relatives à

l'indépendance du conseil d'administration et au recours au conseil externe, la présente régression logistique permet d'identifier une relation significative entre la qualité d'audit externe et la taille de l'entreprise, d'une part, et la probabilité de présence du risque fiscal, d'autre part.

Le pourcentage d'administrateurs indépendants au conseil exerce ainsi une influence positive et significative sur la probabilité de présence du risque fiscal non lié à un contrôle fiscal. La qualité de l'auditeur externe, mesurée par le recours aux BIG 4, est associée positivement et significativement à la probabilité de présence du risque non lié à des opérations de vérification fiscale. Le recours à un conseil externe a aussi un impact positif et significatif sur la probabilité de présence de ce risque.

Les résultats trouvés pour ces trois variables sont expliqués par le fait que la quasi-totalité de ces risques ont été repérés par le biais d'une provision pour impôt. De ce fait, ces trois acteurs jouent en faveur de la couverture du risque fiscal et assurent ainsi sa gestion prospective.

La séparation des postes de DG et de PCA, l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit et l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne n'ont pas d'effet significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal non lié à des opérations de contrôle. Les hypothèses 2, 3 et 4 sont infirmées.

Le tableau 71 montre aussi que la taille de l'entreprise exerce un effet négatif et significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal non lié à un contrôle. Plus la taille de l'entreprise augmente, plus la probabilité de présence du risque fiscal non lié à un contrôle diminue ce qui est contraire aux prévisions. Toutefois, ce résultat doit être interprété avec précaution vu que la présence du risque fiscal non lié à des opérations de contrôle est repérée par le biais des provisions. (58 cas sur 60). Ainsi, les entreprises de grande taille recourent moins à la constatation de provisions pour gérer d'une manière prospective le risque fiscal ; plus l'entreprise est de grande taille, plus elle estime qu'elle n'a pas à divulguer une telle information et qu'elle est en mesure de gérer le risque fiscal d'une manière curative en cas de besoin.

L'existence du service fiscal, la variable du secteur financier et les autres variables représentatives des années d'étude n'ont pas d'influence sur la probabilité de présence du risque fiscal non lié à des opérations de contrôle fiscal.

Tableau 71 : Résultats du modèle relatif au risque fiscal (RFNC)

Variables	Signe prévu	Coefficients
Constante		2.762458 (0.351)
INCA	-	**4.000117**** (0.022)
SEPA	-	.4519248 (0.201)
EXCA	-	.5446398 (0.200)
EXAI	-	-.4455902 (0.322)
SERF	-	.3577634 (0.452)
COEX	-	**.8628348*** (0.062)
QUEX	-	**1.109381***** (0.009)
SECF	?	.5229833 (0.326)
TAIL	+	**-.3099554*** (0.088)
Year_Dum_1	?	.4844065 (0.373)
Year_Dum_2	?	.4205409 (0.430)
Year_Dum_3	?	.3533203 (0.501)
Year_Dum_4	?	.114279 (0.831)
		Number of obs = 177 LR chi2 (13) = 20.20 Prob > chi2 = 0.0902
Log likelihood = -103.24168		Pseudo R2 = 0.0891

$RFNC = \alpha_0 + \alpha_1 INCA + \alpha_2 SEPA + \alpha_3 EXCA + \alpha_4 EXAI + \alpha_5 TAIL + \alpha_6 SERF + \alpha_7 COEX + \alpha_8 QUEX + \alpha_9$ **SECF** + Σ.

*Avec **RFNC**=1 en présence d'un risque fiscal non lié à une opération de contrôle fiscal et 0 sinon; **INCA**= Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs ; **SEPA**=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; **EXCA**= 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; **EXAI=** 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon ; **TAIL**= Log (total des actifs nets) ; **SERF** = 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; **COEX** = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; **QUEX** =1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; **SECF**=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon ; **Year_Dum_1** : Année 2006 ; **Year_Dum_2** : Année 2007 ; **Year_Dum_3** : Année 2008 **;** **Year_Dum_4** : Année 2009.*

**** significatif au seuil de 1%.*

*** significatif au seuil de 5%.*

** significatif au seuil de10%.*

Les résultats trouvés pour la troisième mesure du risque fiscal sont récapitulés dans le schéma de la Figure 14.

Les variables qui influent significativement sur la probabilité de présence du risque fiscal, et ce quelle que soit la mesure de ce risque, sont ainsi le pourcentage d'administrateurs indépendants au conseil et le recours à un conseil externe en matière fiscale. Ce même résultat est trouvé pour le modèle relatif à la provision pour risque fiscal.

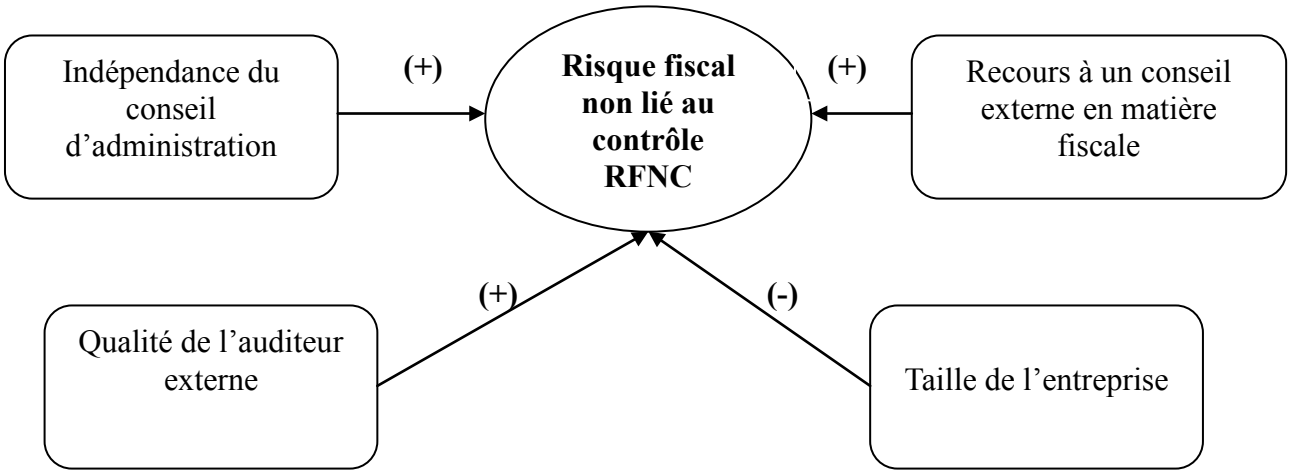

Figure 14 : Résultats de la conduite de la régression logistique sur l'échantillon total des sociétés tunisiennes cotées (risque fiscal non lié au contrôle)

Le Tableau 72 illustre une dernière étape pour cette mesure. Il s'agit de subdiviser l'échantillon entre entreprises financières et non financières pour reconduire la régression logistique pour chaque secteur.

D'après le Tableau 72, le pouvoir explicatif des modèles a encore nettement évolué. **Pour le modèle relatif aux entreprises non financières**, les résultats montrent que l'indépendance du conseil d'administration et la qualité de l'auditeur externe influencent positivement et significativement la probabilité de présence du risque fiscal non lié à un contrôle fiscal. Ce résultat confirme les résultats trouvés sur les deux premiers modèles. Nos résultats sont ainsi robustes, et ce quelle que soit la mesure du risque fiscal adoptée. Ces résultats montrent une tendance à la gestion prospective des risques fiscaux pour les entreprises qui disposent de plus d'administrateurs indépendants et dont le commissaire aux comptes fait partie des BIG 4.

Les résultats montrent aussi que la taille de l'entreprise exerce un effet négatif et significatif sur la probabilité de présence d'un risque fiscal non lié à une opération de vérification. Ce résultat s'explique par le fait que plus la taille augmente, moins l'entreprise est en mesure de gérer d'une manière prospective ce risque.

Les variables SEPA, EXCA et EXAI présentent des coefficients non significatifs. De ce fait, les hypothèses 2, 3 et 4 sont infirmées pour les entreprises non financières.

Concernant le modèle relatif aux entreprises financières, les résultats corroborent aussi ceux identifiés pour les deux autres mesures adoptées et ce pour les variables EXAI et COEX. L'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne a un effet négatif et significatif sur la probabilité de présence d'un risque fiscal non lié à une opération de

contrôle fiscal. L'hypothèse 4 est ainsi confirmée. Le recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale augmente la probabilité de présence du risque fiscal non lié à des opérations de contrôle. Ce conseil externe aide ainsi à identifier les risques fiscaux et à les gérer par le biais de provisions pour impôt.

Tableau 72 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur (RFNC)

Variables	Signe prévu	Régression logistique (entreprises non financières)	Régression logistique (entreprises financières)
Constante		**21.57667****	-.6558408
		(0.041)	(0.885)
INCA	-	**7.390784*****	2.264034
		(0.007)	(0.464)
SEPA	-	.8943614	.5956339
		(0.122)	(0.316)
EXCA	-	.1668736	2.094808
		(0.759)	(0.117)
EXAI	-	-.2505955	**-3.133255****
		(0.706)	(0.018)
SERF	-	.2384338	.5200197
		(0.759)	(0.521)
COEX	-	.3237836	**1.962461****
		(0.660)	(0.012)
QUEX	-	**2.546454*****	.5446492
		(0.001)	(0.401)
TAIL	+	**-1.398942****	-.0764032
		(0.026)	(0.776)
Year_Dum_1			.591215
			(0.483)
Year_Dum_2	?	-.0864334	.3041307
		(0.923)	(0.709)
Year_Dum_3	?	-.0160478	
		(0.985)	
Year_Dum_4	?	-.2155785	-.37265
		(0.815)	(0.646)
Year_Dum_5	?	.6530624	**-1.690073***
		(0.466)	(0.068)
		Number of obs = 90	Number of obs = 87
		LR chi2 (12) = 24.50	LR chi2 (12) = 25.30
		Prob > chi2 = 0.0174	Prob > chi2 = 0.0135
		Log likelihood = -45.034689	Log likelihood = -43.393889
		Pseudo R2 = 0.2139	**Pseudo R2 = 0.2257**

$$\boldsymbol{RFNC}=\alpha_0 + \alpha_1 \boldsymbol{INCA} + \alpha_2 \boldsymbol{SEPA} + \alpha_3 \boldsymbol{EXCA} + \alpha_4 \boldsymbol{EXAI} + \alpha_5 \boldsymbol{TAIL} + \alpha_6 \boldsymbol{SERF} + \alpha_7 \boldsymbol{COEX} + \alpha_8 \boldsymbol{QUEX} + \Sigma.$$

*Avec **RFNC**=1 en présence d'un risque fiscal non lié à une opération de contrôle fiscal et 0 sinon ; **INCA**= Nombre d'administrateurs indépendants/ Nombre total des administrateurs ; **SEPA**=1 si les postes de DG et de PCA sont séparés et 0 sinon ; **EXCA**= 1 si un membre présente une expertise comptable ou fiscale au sein du comité d'audit et 0 sinon ; **EXAI**= 1 si un membre au sein de la fonction d'audit interne présente une expertise comptable ou fiscale et 0 sinon ; **TAIL**= Log (total des actifs nets) ; **SERF** = 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; **COEX** = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; **QUEX** =1 si l'entreprise fait appel à un commissaire aux comptes BIG 4 et 0 sinon ; **Year_Dum_1** : Année 2006 ; **Year_Dum_2** : Année 2007 ; **Year_Dum_3** : Année 2008 **;** **Year_Dum_4** : Année 2009 ; **Year_Dum_5** : Année 2010*

*** significatif au seuil de 1%.*

** significatif au seuil de 5%.*

* significatif au seuil de10%.*

Les autres variables de contrôle (l'existence d'un service fiscal, la qualité de l'auditeur externe, la taille de l'entreprise et les variables représentatives des années 2006, 2007 et 2009) ont des effets non significatifs sur la probabilité de présence du risque fiscal non lié à des opérations de contrôle fiscal.

Enfin, les résultats du modèle relatif aux entreprises financières montrent que la variable dichotomique représentative de l'année 2010 exerce un effet négatif sur la probabilité de présence du risque fiscal non lié à des opérations de contrôle. Ce résultat est expliqué par le fait que le nombre de risques fiscaux identifiés en 2010 est le plus faible durant les cinq années d'étude (3 cas de risques fiscaux identifiés en 2010 et qui sont non liés à des opérations de vérification exercées par l'administration fiscale).

Les résultats obtenus pour les deux sous échantillons sont récapitulés dans le schéma de la Figure 15.

Les résultats issus des différentes régressions conduites auprès des sociétés tunisiennes cotées mettent en évidence le rôle joué par l'indépendance du conseil et le conseil externe dans la gestion du risque fiscal à travers la constatation de provisions. Les régressions conduites par secteur montrent aussi que les acteurs qui assurent la gestion du risque fiscal différent entre les entreprises financières et non financières. Pour les entreprises non financières, ce sont l'indépendance du conseil d'administration et la qualité de l'auditeur externe qui jouent en faveur de la couverture du risque fiscal à travers la provision.

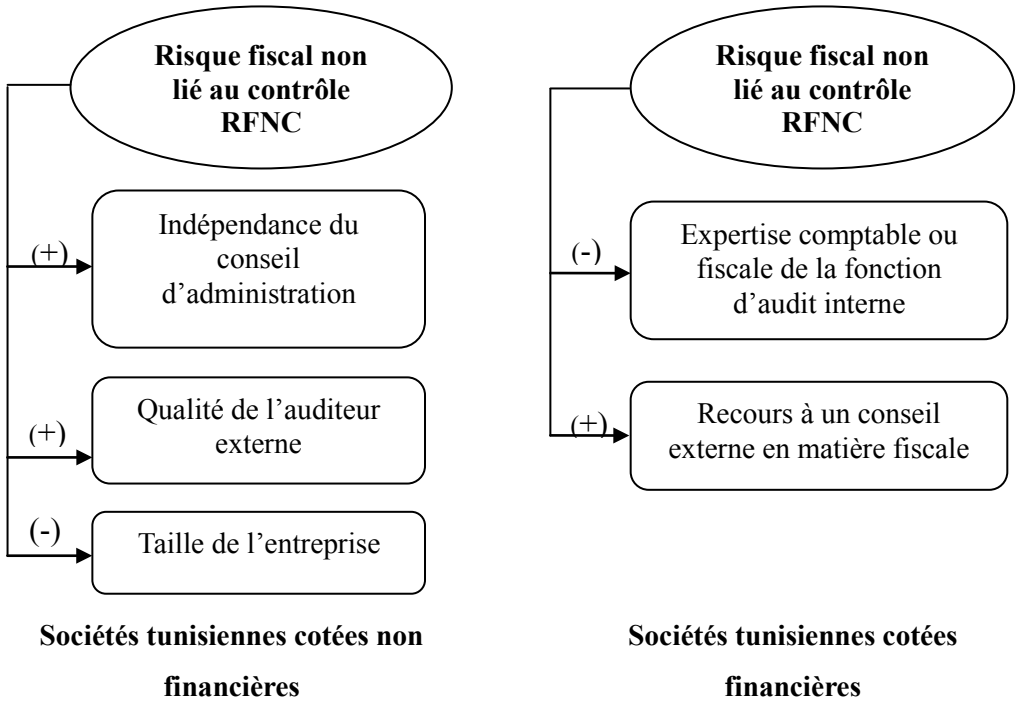

Figure 15 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur d'activité (risque fiscal non lié à une opération de contrôle fiscal)

Par contre, pour le secteur financier, l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne permet de réduire le risque fiscal ainsi que la constatation de provisions et montre le rôle important de cette expertise dans la conformité fiscale. Le recours au conseil externe en matière fiscale permet aussi aux entreprises financières d'assurer la couverture contre le risque fiscal par le biais des provisions. Les résultats trouvés sont récapitulés dans les tableaux suivants (Tableaux 73, 74 et 75):

Tableau 73 : Récapitulation des résultats de l'étude (échantillon total des sociétés tunisiennes cotées)

Régressions	Variables	Signe prévu	Signe trouvé	Hypothèse
Variable dépendante : RISF	**INCA**	**-**	**+****	**Infirmée**
	SEPA	**-**	**-**	Infirmée
	EXCA	**-**	+	Infirmée
	EXAI	**-**	**-**	Infirmée
	SERF	**-**	+	Infirmée
	COEX	**-**	**+****	**Infirmée**
	QUEX	+	+	Infirmée
	TAIL	+	**-**	Infirmée
	SECF	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_1	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_2	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_3	**?**	**-**	Infirmée
	Year_Dum_4	**?**	**-**	Infirmée
Variable dépendante : PROV	**INCA**	**-**	**+****	**Infirmée**
	SEPA	**-**	+	Infirmée
	EXCA	**-**	+	Infirmée
	EXAI	**-**	**-**	Infirmée
	SERF	**-**	+	Infirmée
	COEX	**-**	**+****	**Infirmée**
	QUEX	+	+	Infirmée
	TAIL	+	**-**	Infirmée
	SECF	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_1	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_2	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_3	**?**	**-**	Infirmée
	Year_Dum_4	**?**	**-**	Infirmée
Variable dépendante : RFNC	**INCA**	-	**+****	**Infirmée**
	SEPA	-	+	Infirmée
	EXCA	-	+	Infirmée
	EXAI	-	**-**	Infirmée
	SERF	-	+	Infirmée
	COEX	-	**+***	**Infirmée**
	QUEX	+	**+*****	**Confirmée**
	TAIL	+	**-***	**Infirmée**
	SECF	?	+	Infirmée
	Year_Dum_1	?	+	Infirmée
	Year_Dum_2	?	+	Infirmée
	Year_Dum_3	?	+	Infirmée
	Year_Dum_4	?	+	Infirmée

Un deuxième tableau présente les résultats pour les entreprises non financières (Tableau 74).

Tableau 74 : Récapitulation des résultats de l'étude (échantillon des sociétés tunisiennes cotées non financières)

Régressions	Variables	Signe prévu	Signe trouvé	Hypothèse
Variable dépendante : RISF	**INCA**	**-**	**+****	**Infirmée**
	SEPA	**-**	+	Infirmée
	EXCA	**-**	**-**	Infirmée
	EXAI	**-**	**-**	Infirmée
	SERF	**-**	+	Infirmée
	COEX	**-**	+	Infirmée
	QUEX	+	+	Infirmée
	TAIL	+	**-**	Infirmée
	Year_Dum_2	**?**	**-**	Infirmée
	Year_Dum_3	**?**	**-**	Infirmée
	Year_Dum_4	**?**	**-**	Infirmée
	Year_Dum_5	**?**	**-**	Infirmée
Variable dépendante : PROV	**INCA**	**-**	**+*****	**Infirmée**
	SEPA	**-**	+	Infirmée
	EXCA	**-**	**-**	Infirmée
	EXAI	**-**	**-**	Infirmée
	SERF	**-**	+	Infirmée
	COEX	**-**	+	Infirmée
	QUEX	+	**+****	**Infirmée**
	TAIL	+	**-**	Infirmée
	Year_Dum_2	**?**	**-**	Infirmée
	Year_Dum_3	**?**	**-***	**Infirmée**
	Year_Dum_4	**?**	**-****	**Infirmée**
	Year_Dum_5	**?**	**-**	Infirmée
Variable dépendante : RFNC	**INCA**	-	**+*****	**Infirmée**
	SEPA	-	+	Infirmée
	EXCA	-	+	Infirmée
	EXAI	-	**-**	Infirmée
	SERF	-	+	Infirmée
	COEX	-	+	Infirmée
	QUEX	+	**+*****	**Confirmée**
	TAIL	+	**-****	**Infirmée**
	Year_Dum_2	?	**-**	Infirmée
	Year_Dum_3	?	**-**	Infirmée
	Year_Dum_4	?	**-**	Infirmée
	Year_Dum_5	?	+	Infirmée

Un dernier tableau récapitulatif présente les résultats des analyses de régressions conduites auprès de l'échantillon des sociétés financières (Tableau 75).

Tableau 75 : Récapitulation des résultats de l'étude (échantillon des sociétés tunisiennes cotées financières)

Régressions	Variables	Signe prévu	Signe trouvé	Hypothèse
Variable dépendante : RISF	**INCA**	**-**	+	Infirmée
	SEPA	**-**	+	Infirmée
	EXCA	**-**	**+****	**Infirmée**
	EXAI	**-**	**-****	**Confirmée**
	SERF	**-**	**-**	Infirmée
	COEX	**-**	**+***	**Infirmée**
	QUEX	+	**-**	Infirmée
	TAIL	+	+	Infirmée
	Year_Dum_1	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_2	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_4	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_5	**?**	**-**	Infirmée
Variable dépendante : PROV	**INCA**	**-**	+	Infirmée
	SEPA	**-**	**-**	Infirmée
	EXCA	**-**	+	Infirmée
	EXAI	**-**	**-****	**Confirmée**
	SERF	**-**	+	Infirmée
	COEX	**-**	**+****	**Infirmée**
	QUEX	+	+	Infirmée
	TAIL	+	+	Infirmée
	Year_Dum_1	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_2	**?**	+	Infirmée
	Year_Dum_4	**?**	**-**	Infirmée
	Year_Dum_5	**?**	**-**	Infirmée
Variable dépendante : RFNC	**INCA**	-	+	Infirmée
	SEPA	-	+	Infirmée
	EXCA	-	+	Infirmée
	EXAI	-	**-****	**Confirmée**
	SERF	-	+	Infirmée
	COEX	-	**+****	**Infirmée**
	QUEX	+	+	Infirmée
	TAIL	+	**-**	Infirmée
	Year_Dum_1	?	+	Infirmée
	Year_Dum_2	?	+	Infirmée
	Year_Dum_4	?	**-**	Infirmée
	Year_Dum_5	?	**-***	**Infirmée**

D'autres données sur les acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal ont été collectées à travers le questionnaire. Ces données n'ont pas été introduites dans les modèles d'analyse mais vont permettre d'expliquer davantage les résultats obtenus.

3.2. Discussion des résultats au regard des caractéristiques de l'entreprise

Le questionnaire adressé aux entreprises tunisiennes cotées renferme des questions sur diverses caractéristiques des entreprises (service fiscal, conseil d'administration, fonction d'audit interne, conseil externe…). Les réponses des sociétés vont être présentées d'une manière agrégée. Cette partie sera répartie selon l'objet des questions. Commençons ainsi par les caractéristiques du service fiscal.

3.2.1. Caractéristiques du service fiscal

Dans une première étape, il convient de présenter la proportion de sociétés qui disposent d'un service fiscal et ce pour chaque année de la période d'étude (cf. Tableau 76).

Tableau 76 : Entreprises qui disposent d'un service fiscal

Service fiscal	Entreprises qui disposent d'un service fiscal										
	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	Nbre	%	
Secteur financier	11/17	64,70	11/17	64,70	12/17	70,59	12/17	70,59	12/19	63,16	**66,75**
Secteur non financier	3/15	20	3/17	17,65	4/19	21,05	4/19	21,05	4/20	20	**19,95**
Pourcentage des entreprises qui disposent d'un service fiscal	14/32	43,75	14/34	41,17	16/36	44,44	16/36	44,44	16/39	41,02	**42,96**

Le service fiscal est présent dans 42,96% des cas en moyenne et ce sur toute la période d'étude. Le service fiscal est plus présent au niveau des entreprises financières. Alors que le nombre minimum d'entreprises financières qui disposent d'un service fiscal est de 11, le nombre maximum d'entreprises non financières qui disposent d'un tel service est de 4. Ceci peut être expliqué par la taille des entreprises qui est plus élevée au niveau du secteur financier. En effet, le test de différence des moyennes affiche une différence significative dans la taille des entreprises entre le secteur financier et non financier tel qu'illustré dans le Tableau 77.

Tableau 77 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL

Groupe	observations	Moyenne	Std.Err	Std.Dev	95%Conf	Interval
0	90	17.78449	.0686766	.6515232	17.64803	17.92095
1	87	20.6548	.1915738	1.786881	20.18397	20.94564
Combined	177	19.15108	.1449294	1.92816	18.86506	19.43711
Diff		-2.780316	.2008736		-3.176762	-2.383869
diff = mean(0) - mean(1)				t = -13.8411		
Ho: diff = 0				degrees of freedom = 175		
Ha: diff < 0		Ha: diff != 0		Ha: diff > 0		
Pr(T < t) = **0.0000**		Pr(|T| > |t|) = **0.0000**		Pr(T > t) = 1.0000		

***TAIL**= Log (total des actifs nets)*

Le tableau 77 montre bien que la taille de l'entreprise tend à être plus élevée au niveau du secteur financier. La relation entre les deux variables SECF et SERF peut aussi être illustrée dans le tableau 78.

Tableau 78 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence

SECF	SERF			Test de Chi 2
	0	**1**	Total	
0	72	18	90	Pearson chi2(1) = **39.3200*** **
1	29	58	87	Pr = 0.000
Total	101	76	177	

***SERF** : 1 s'il existe un service fiscal au sein de l'entreprise et 0 sinon ; **SECF**=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon*

Le test de Chi 2 montre qu'il existe une relation entre les deux variables dichotomiques relatives au secteur financier et l'existence d'un service fiscal. Ce dernier existe plus au niveau des entreprises appartenant au secteur financier.

Dans une deuxième étape, les caractéristiques du service fiscal, telles qu'examinées à travers le questionnaire de recherche administré auprès des sociétés tunisiennes cotées, sont examinées.

3.2.1.1. Taille du service fiscal

La première caractéristique du s ervice fiscal porte sur sa taille. Les statistiques descriptives relatives à cette taille sont présentées dans le tableau qui suit :

Tableau 79 : Statistiques descriptives relatives à la taille du service fiscal

Taille du service fiscal	2006	2007	2008	2009	2010	2006-2010
Moyenne	2,214	2,214	2,625	2,812	2,937	**2,578**
Ecartype	1,369	1,369	1,586	1,601	1,731	**1,534**
Minimum	1	1	1	1	1	**1**
Médiane	2	2	2	2	2	**2**
Maximum	6	6	6	6	7	**7**

Le tableau 79 montre que la taille du service fiscal est relativement faible avec une moyenne de 2,578 sur toute la période d'étude. Cette taille augmente légèrement d'une année sur l'autre (de 2,214 à 2,937) avec un minimum d'une personne dans ce service et un maximum de 7 personnes. Le nombre de 7 personnes est identifié pour la société Poulina Groupe Holding qui forme un groupe. Ce groupe se caractérise par une diversification de ses activités et possède plusieurs filiales à l'étranger.

3.2.1.2. Rattachement du service fiscal

Concernant le rattachement du service fiscal aux directions de l'entreprise, la réponse de chaque société est la même quelle que soit l'année d'étude. Les résultats trouvés pour cette caractéristique sont présentés dans le tableau 80.

Tableau 80 : Rattachement du service fiscal

Rattachement du service fiscal	Direction comptable et/ou financière		Direction générale		Total des entreprises qui disposent d'un service fiscal
Entreprises non financières	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	4
	3	75	1	25	
Entreprises financières	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	12
	11	91,67	1	8,33	
Total	14	87,5	2	12,5	16

D'après le tableau 80, le service fiscal est rattaché pour 87,5% des entreprises à la direction comptable et/ou financière, alors que, dans 12,5% des cas, ce service est rattaché à la direction générale.

3.2.1.3. Formation du responsable du service fiscal

Il a été demandé aux sociétés de préciser la nature de la formation du responsable du service fiscal. A cet effet, quatre éventualités ont été données : études supérieures en comptabilité, études supérieures en droit, études supérieures en fiscalité et autres (à

préciser). Le tableau 81 répartit les responsables des sociétés selon leur formation sachant que les réponses des sociétés sont les mêmes durant les cinq ans d'étude.

Tableau 81 : Formation du responsable du service fiscal

Rattachement du service fiscal	Etudes supérieures en comptabilité		Etudes supérieures en fiscalité		Etudes supérieures en Finance		Total
Entreprises non financières	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	
	4	100	0	0	0	0	**4**
Entreprises financières	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	**Nbre**	**%**	
	10	83,34	1	8,33	1	8,33	**12**
Total	**14**	**87,5**	**1**	**6,25**	**1**	**6,25**	**16**

Le tableau 81 montre que, pour 87,5% des entreprises, le responsable du service fiscal a poursuivi des études supérieures en comptabilité. Une seule entreprise financière dispose d'un responsable qui a fait des études supérieures en fiscalité. Pour une autre société financière, le responsable du service fiscal a poursuivi des études supérieures en finance.

3.2.1.4. Ancienneté dans le poste du responsable du service fiscal

Pour les sociétés qui disposent d'un service fiscal, deux n'ont pas donné le nombre d'années passées par le responsable du service fiscal sur son poste et ce pour les années 2006, 2007, 2008 et 2009 alors qu'une seule donnée manque pour l'année 2010. Le tableau 82 présente les statistiques descriptives pour cette caractéristique :

Tableau 82 : Statistiques descriptives relatives à l'ancienneté du responsable du service fiscal

Année	2006	2007	2008	2009	2010	2006-2010
Moyenne	8	9	8,357	9,286	9,667	**8,895**
Ecartype	3,411	3,411	4,448	4,581	5,024	**4,200**
Minimum	3	4	1	1	1	**1**
Médiane	8	9	8,5	9,5	10	**9**
Maximum	15	16	17	18	19	**19**

La durée moyenne d'ancienneté dans le poste du responsable de service fiscal est de 8,895 durant la période d'étude. Pendant les cinq ans, cette moyenne varie de 8 à 9,667 ce qui montre que l'ancienneté dans le poste du responsable du service fiscal est relativement importante. L'ancienneté varie d'une année à 19 ans.

3.2.1.5. Niveau de formation du personnel du service fiscal

Les responsables des sociétés qui ont répondu au questionnaire ont procédé à la répartition du personnel du s ervice fiscal selon son niveau de formation (technicien, technicien supérieur, titulaire d'une maitrise, titulaire d'un diplôme de master, licence, autres). Le tableau 83 fournit des informations sur le nombre d'entreprises pour lesquelles le service fiscal contient au moins une personne titulaire d'un diplôme de maîtrise ou de licence.

Tableau 83 : Statistiques sur le niveau de formation du personnel du service fiscal

Année	2006	2007	2008	2009	2010	Moyenne
Entreprises dont le service fiscal contient au moins un titulaire de maitrise ou de licence	11	11	13	13	14	
Pourcentage par rapport au total des entreprises qui disposent d'un service fiscal	78,57%	78,57%	81,25%	81,25%	87,5%	81,43%

D'après le tableau 83, 81,43% des entreprises disposent d'au moins une personne titulaire d'un diplôme de maîtrise ou de licence dans le service fiscal. Pour le reste des entreprises qui disposent d'un service fiscal, il est représenté par des personnes ayant le niveau baccalauréat ou encore technicien ou technicien supérieur.

3.2.1.6. Nature de formation du personnel du service fiscal

Le questionnaire renferme une question sur la nature de la formation poursuivie par le personnel du s ervice fiscal (études supérieures en comptabilité, en fiscalité, en droit et autres).

Le tableau 84 présente le pourcentage moyen du personnel ayant poursuivi des études supérieures en comptabilité ou en fiscalité par année d'étude.

Tableau 84 : Moyenne du pourcentage des personnes ayant poursuivi des études supérieures en comptabilité ou en fiscalité

Année	2006	2007	2008	2009	2010	Moyenne 2006-2010
Pourcentage moyen des personnes ayant poursuivi des études supérieures en comptabilité ou en fiscalité	91,666	91,666	90,625	91,146	90,402	91,071

Le personnel du service fiscal est représenté, dans 91,071% des cas, par des personnes ayant poursuivi des études supérieures en comptabilité ou en fiscalité. Par contre, une seule

entreprise affiche avoir une personne dans le service fiscal ayant poursuivi des études supérieures en droit et ce pour l'année 2010. Le personnel restant du service fiscal est titulaire du seul diplôme de baccalauréat.

3.2.1.7. Organisation de formations pour la mise à jour des connaissances fiscales

Les fréquences d'organisation par les entreprises de formations au profit de leur personnel fiscal, et ce pour la mise à jour des connaissances, sont présentées par année d'étude (Tableau 85).

Tableau 85 : Statistiques sur l'organisation de formations pour la mise à jour de connaissances fiscales

Année	2006		2007		2008		2009		2010	
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%
formations										
0	2	.1429	2	.1429	2	.125	2	.125	2	.125
1	12	.8571	12	.8571	14	.875	14	.875	14	.875

Les entreprises tunisiennes cotées organisent, dans leur majorité, des formations destinées à mettre à jour les connaissances du personnel du service fiscal. En effet, la proportion d'entreprises qui procèdent à une telle formation varie de 85,71% à 87,5% sur la période d'étude ce qui montre une tendance à la veille réglementaire en matière fiscale pour les sociétés tunisiennes cotées.

3.2.1.8. Responsabilités du service fiscal

Les sociétés tunisiennes cotées qui disposent d'un service fiscal doivent indiquer les responsabilités ou les rôles joués par le service fiscal. Les réponses sont récapitulées dans le Tableau 86.

Tableau 86 : Statistiques sur les responsabilités du service fiscal

Responsabilités du service fiscal	Fréquence	Proportion
Etablissement des états fiscaux obligatoires	14	87,5
Contrôle des états fiscaux établis par le service de la comptabilité	11	68,75
Veille régulière en matière de la réglementation fiscale	16	100
Bénéfice des avantages fiscaux	13	81,25
Identification de risques fiscaux éventuels	10	62,5

Les statistiques descriptives montrent que les sociétés tunisiennes cotées qui disposent d'un service fiscal attribuent à ce d ernier, comme première responsabilité, la veille régulière en matière de réglementation fiscale. L'établissement des états fiscaux

obligatoires vient en deuxième lieu avec un pour centage de réponse de 87,5% des entreprises qui disposent d'un service fiscal. Les deux premières responsabilités se placent sous l'angle de la conformité fiscale. La troisième responsabilité citée dans les réponses des sociétés est le bénéfice des avantages fiscaux. Le contrôle des états fiscaux établis par le service de la comptabilité vient en quatrième niveau avec une proportion de 68,75%. En dernier lieu, se trouve l'identification de risques fiscaux éventuels avec un pourcentage de 62,5%.

Ces résultats montrent que les services fiscaux sont davantage orientés vers la conformité et la gestion fiscale plus que la gestion des risques fiscaux. En effet, seulement 10 des 16 s ociétés attribuent à leurs services fiscaux la responsabilité de la gestion des risques fiscaux. Ce constat explique éventuellement l'absence de lien significatif entre la présence d'un service fiscal et l'identification et la gestion du risque fiscal, dans l'analyse des régressions.

3.2.1.9. Rapport adressé au conseil d'administration

Les sociétés, ayant répondu au questionnaire, ont indiqué si le service fiscal adresse un rapport sur la situation fiscale de l'entreprise au conseil d'administration. Les réponses sont récapitulées dans le Tableau 87.

Tableau 87 : Statistiques sur le rapport adressé au conseil d'administration

Rapport adressé au conseil d'administration	Fréquence	Pourcentage
Oui	5	31,25
Non	11	68,75
Total	16	100

Le Tableau 87 montre que seulement 31,25% des services fiscaux adressent un rapport sur la situation fiscale de l'entreprise au conseil d'administration.

3.2.1.10. Autres personnes chargées des problèmes fiscaux

Les entreprises ont été demandées d'indiquer s'il existe, au sein d'autres services, une ou plusieurs personnes chargées des problèmes fiscaux avec la nature du service ou de la direction en question. Notons, tout d'abord, que les réponses à cette question ont été collectées auprès de toutes les sociétés.

Pour les 16 s ociétés qui disposent d'un service fiscal, les réponses sont récapitulées dans le Tableau 88.

Tableau 88 : Statistiques sur les autres personnes chargées des problèmes fiscaux pour les sociétés qui disposent d'un service fiscal

Autres personnes chargées des problèmes fiscaux	Fréquence	Pourcentage
Oui	6	37,5
Non	10	62,5
Total	16	100

D'autres personnes sont chargées des problèmes fiscaux et ce pour six sociétés. Ainsi, en plus de l'existence d'un service fiscal, d'autres services ont des responsabilités liées aux questions fiscales. L'autre service est la direction comptable et financière et ce pour 3 sociétés. Une société recourt aux services de la direction générale. Pour une autre société, la direction juridique est également chargée des problèmes fiscaux. Pour une dernière, les directions juridique et générale interviennent aussi dans les questions d'ordre fiscal.

Les sociétés qui ne disposent pas d'un service fiscal ont nécessairement recours à un autre service, responsable de ces problèmes. Certaines sociétés indiquent que deux services sont chargés des problèmes fiscaux (5 sociétés). Une autre entreprise indique que 3 services sont impliqués (Tableau 89).

Tableau 89 : Services chargés des problèmes fiscaux pour les sociétés qui ne disposent pas d'un service fiscal

Services chargés des problèmes fiscaux	Fréquence	Pourcentage
Direction comptable et financière	20	66,66
Direction générale	3	10
Direction juridique	3	10
Contrôle de gestion	2	6,67
Audit interne	2	6,67
Total	**30**	**100**

La direction comptable et financière occupe la première place avec un taux de 66,66% du total des services. La direction générale et la direction juridique se trouvent en deuxième lieu avec un taux de présence de 10%. En troisième niveau, les fonctions de contrôle de gestion et d'audit interne sont impliquées dans les questions d'ordre fiscal.

3.2.2. Conseil d'administration

En plus des informations exploitées dans le cadre de la régression logistique et qui ont trait au pourcentage d'administrateurs indépendants, à l'expertise comptable et fiscale du comité d'audit et à la séparation des postes de DG et de PCA, d'autres informations sur le conseil d'administration ont été collectées à travers le questionnaire.

3.2.2.1. Taille du comité d'audit

Tel que noté dans l'analyse des régressions, certaines sociétés ne disposent pas d'un comité d'audit malgré l'obligation légale. Pour celles qui en disposent, les statistiques afférentes à la taille de ce comité sont présentées dans le Tableau 90.

Tableau 90 : Statistiques sur la taille du comité d'audit

Taille du comité d'audit	2006	2007	2008	2009	2010	2006-2010
Moyenne	3,542	3,518	3,567	3,531	3,432	**3,513**
Ecartype	0,884	0,849	0,858	0,842	0,803	**0,833**
Minimum	3	3	3	3	3	**3**
Médiane	3	3	3	3	3	**3**
Maximum	6	6	6	6	6	**6**

Le tableau 90 montre que la taille moyenne du comité d'audit est de 3,513 sachant qu'elle varie légèrement d'une année sur l'autre. La médiane se situe au niveau de 3 qui est le minimum exigé par la loi de renforcement de la sécurité des relations financières en Tunisie.

3.2.2.2. Participation du conseil d'administration aux décisions fiscales stratégiques de l'entreprise

Les sociétés tunisiennes cotées ont été questionné si le conseil d'administration participe aux décisions fiscales stratégiques. Les réponses sont récapitulées dans le tableau 91.

Tableau 91 : Statistiques descriptives sur la participation du conseil d'administration aux décisions fiscales stratégiques

Participation aux décisions fiscales stratégiques	Fréquence	Pourcentage
Oui	37	94,87
Non	2	05,13
Total	**39**	**100**

D'après l'article 91, la quasi-totalité des réponses affirme la participation du conseil d'administration aux décisions fiscales stratégiques des entreprises. Seules deux sociétés indiquent que le conseil d'administration n'est pas impliqué dans la prise de telles décisions. Ce constat explique éventuellement le résultat trouvé, à travers l'analyse des régressions, mettant en évidence le rôle de l'indépendance du conseil dans la gestion des risques fiscaux et, plus précisément, dans la constatation de provisions pour impôt.

3.2.3. Conseil externe

Rappelons au départ que pour 126 obs ervations firmes (soit 71,19% des cas), les entreprises ont recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale. La répartition de ces observations sur les années d'étude est illustrée dans le tableau suivant.

Tableau 92 : Entreprises qui font recours aux services de conseil externe

Conseil externe	Entreprises qui font recours aux services de conseil externe										
	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	
Secteur financier	10/17	58,82	11/17	64,70	13/17	76,47	13/17	76,47	15/19	78,95	71,08
Secteur non financier	12/15	80	12/17	70,59	14/19	73,68	13/19	68,42	13/20	65	71,54
Pourcentage des entreprises qui font recours à un conseil externe	22/32	68,75	23/34	67,65	27/36	75	26/36	72,22	28/39	71,79	71,08

Il ressort du tableau 92 que le pourcentage d'entreprises qui ont recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale diffère entre les entreprises non financières et financières. Ce pourcentage a augmenté pour les entreprises financières de 58,82% en 2006 à 78,95% en 2010 avec un taux moyen de 71,08% sur la période d'étude. Par contre, le recours aux services d'un conseil externe atteint son niveau le plus élevé en 2006 pour les entreprises non financières et son niveau le plus faible en 2010 a vec une moyenne de 71,54% sur les cinq ans.

Le test de Chi 2 est aussi mené afin d'examiner si le recours à un conseil externe diffère entre les entreprises financières et non financières (cf tableau 93).

Tableau 93 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence

SECF	COEX			Test de Chi 2
	0	1	Total	
0	26	64	90	Pearson chi2(1) = 0.0005
1	25	62	87	Pr = 0.982
Total	51	126	177	

*Avec **COEX** = 1 si l'entreprise a recours aux services d'un conseil externe et 0 sinon ; **SECF**=1 si l'entreprise fait partie du secteur financier et 0 sinon*

Le tableau 93 montre qu'il n'existe pas de lien entre les deux variables relatives au secteur et le recours au conseil externe. Ainsi, il n'existe pas de différence au regard du recours aux services des conseils externes entre les entreprises financières et non financières.

3.2.3.1. Nature du conseil externe

Une question adressée aux responsables comptables ou fiscaux des sociétés cotées consiste à s'interroger sur la nature du conseil externe : expert-comptable, conseil fiscal, avocat ou bureau d'encadrement et d'assistance fiscale. Les résultats se rapportant à cette question sont présentés dans les tableaux 94 et 95.

Tableau 94 : Statistiques sur la nature des conseils externes pour les entreprises non financières

Nature du conseil externe	2006		2007		2008		2009		2010		Taux moyen
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	
Conseil fiscal	9	75	9	75	11	78,57	10	76,92	10	76,92	**76,48**
Expert comptable	1	8,33	1	8,33	1	7,14	1	7,69	1	7,69	**7,84**
Avocat	2	16,67	2	16,67	2	14,29	2	15,39	2	15,39	**15,68**
Bureau d'encadrement et d'assistance fiscale	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
Total	12	100	12	100	14	100	13	100	13	100	**100**

Pour les entreprises non financières (Tableau 94), les conseils externes en matière fiscale sont représentés, dans 76,48% des cas en moyenne, par les conseils fiscaux. En deuxième lieu, on trouve les avocats avec un pourcentage de 15,68% sur la période d'étude. Le recours à l'expert-comptable se fait en troisième lieu avec un pourcentage de 7,84%.

Tableau 95 : Statistiques sur la nature des conseils externes pour les entreprises financières

Nature du conseil externe	2006		2007		2008		2009		2010		Taux moyen
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	
Conseil fiscal	9	90	9	81,82	11	84,62	11	84,62	14	93,33	**86,88**
Expert-comptable	0	0	1	9,09	1	7,69	1	7,69	0	0	**4,89**
Avocat	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
Bureau d'encadrement et d'assistance fiscale	1	10	1	9,09	1	7,69	1	7,69	1	6,67	**8,23**
Total	10	100	11	100	13	100	13	100	15	100	**100**

Les entreprises financières ont recours, dans 86,88% des cas en moyenne, à un conseil fiscal (Tableau 95). Le bureau d'encadrement et d'assistance fiscal vient en deuxième lieu avec un pourcentage de 8,23% en moyenne sur la période d'étude. Les entreprises ont recours aussi aux experts comptables (4,89%). Par contre, aucune entreprise financière n'a recours aux services fiscaux des avocats et ce durant la période d'étude.

Les deux derniers tableaux montrent bien que quelque soit le secteur d'activité, les sociétés tunisiennes cotées ont recours en premier lieu aux services d'un conseil fiscal.

Une autre question adressée aux sociétés tunisiennes cotées porte sur l'appartenance du conseil externe à un cabinet national ou international. Les réponses sont présentées dans le tableau suivant :

Tableau 96 : Statistiques sur l'appartenance du conseil externe à un cabinet national ou international

	2006		2007		2008		2009		2010		Moyenne (2006-2010)
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	
Entreprises non financières											
Cabinet national	10	83,33	10	83,33	12	85,71	12	92,31	12	92,31	**87,40**
Cabinet international	2	16,67	2	16,67	2	14,29	1	7,69	1	7,69	**12,60**
Sous total 1	12	100	12	100	14	100	13	100	13	100	**100**
Entreprises financières											
Cabinet national	8	80	9	81,82	10	76,92	10	76,92	11	73,33	**77,80**
Cabinet international	2	20	2	18,18	3	23,08	3	23,08	4	26,67	**22,20**
Sous total 2	10	100	11	100	13	100	13	100	15	100	**100**
Total	**22**		**23**		**27**		**26**		**28**		

Tel qu'illustré dans le tableau 96, les entreprises non financières font davantage appel à des conseils externes appartenant à de cabinets nationaux, alors que les entreprises financières ont davantage recours aux cabinets internationaux. Le taux de recours aux cabinets internationaux est en moyenne de 22,20% sur la période d'étude pour les entreprises financières contre 12,60% pour les entreprises non financières.

3.2.3.2. Intervention du conseil externe

Les conseils externes en matière fiscale peuvent intervenir de façon permanente comme ils peuvent rendre leurs services de façon ponctuelle. Le tableau qui suit récapitule les résultats concernant l'intervention du conseil externe.

Tableau 97 : Intervention du conseil externe en matière fiscale

Intervention du conseil externe	2006		2007		2008		2009		2010		Taux moyen
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	
Entreprises non financières											
Permanente	5	41,67	5	41,67	5	35,71	5	38,46	6	46,15	**40,73**
Ponctuelle	7	58,33	7	58,33	9	64,29	8	61,54	7	53,85	**59,27**
Sous total 1	12	100	12	100	14	100	13	100	13	100	**100**
Entreprises financières											
Permanente	7	70	7	63,64	6	46,15	6	46,15	6	40	**53,19**
Ponctuelle	3	30	4	36,36	7	53,85	7	53,85	9	60	**46,81**
Sous total 2	10	100	11	100	13	100	13	100	15	100	**100**
Total	**22**		**23**		**27**		**26**		**28**		

Le tableau 97 montre que l'intervention du conseil externe en matière fiscale se fait, dans 59,27% des cas en moyenne, d'une façon ponctuelle et ce pour les entreprises non financières. Par contre, pour les entreprises financières, cette intervention se fait dans 53,19% des cas en moyenne, d'une façon permanente. Ces dernières ont davantage recours

de façon permanente et non ponctuelle aux services du conseil externe en matière fiscale ; ce recours explique le rôle significatif du conseil externe dans la gestion du risque fiscal (à travers la constatation de provisions), tel qu'identifié dans les régressions conduites sur les entreprises financières.

3.2.3.3. Missions réalisées par le conseil externe

Les sociétés tunisiennes cotées ont été interrogées sur la nature des missions réalisées par le conseil externe, et ce pour chaque année d'étude. Les réponses pour chaque année peuvent contenir plusieurs missions : audit fiscal, consulting fiscal (consultation à titre occasionnel sur une question technique ou dans le cadre d'une opération spécifique), assistance au contrôle fiscal ou autre mission (à préciser). Le tableau qui suit (Tableau 98) récapitule les résultats trouvés par secteur.

Tableau 98 : Missions réalisées par le conseil externe

Missions du conseil externe	2006		2007		2008		2009		2010		Taux moyen
	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	Freq	%	
Entreprises non financières											
Audit fiscal	5	27,78	5	27,78	5	25	5	26,32	5	26,32	**26,64**
Consulting fiscal	8	44,44	8	44,44	10	50	9	47,36	9	47,36	**46,72**
Assistance au contrôle fiscal	5	27,78	5	27,78	5	25	5	26,32	5	26,32	**26,64**
Autres	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
Sous total 1	18	100	18	100	20	100	19	100	19	100	**100**
Entreprises financières											
Audit fiscal	3	17,65	3	16,67	2	9,52	2	9,52	2	8,33	**12,34**
Consulting fiscal	8	47,06	8	44,44	11	52,38	11	52,38	14	58,34	**50,92**
Assistance au contrôle fiscal	6	35,29	7	38,89	8	38,10	8	38,10	8	33,33	**36,74**
Autres	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	**0**
Sous total 2	17	100	18	100	21	100	21	100	24	100	**100**
Total	**35**		**36**		**41**		**40**		**43**		

Tel qu'illustré au tableau 98, le nombre total de missions exercées par le conseil externe dépasse le nombre d'entreprises ayant recours aux services de ce conseil. Ceci s'est expliqué par le fait que le conseil externe peut exercer plus d'une mission au cours d'un même exercice. Le total des missions exercées par les conseils externes auprès des sociétés financières (101) dépasse celui auprès des sociétés non financières (94). Ceci explique le résultat significatif trouvé pour la variable recours au conseil externe pour les sociétés financières. Les résultats montrent une prédominance de la mission de consulting fiscal aussi bien pour les entreprises non financières que financières (46,72% en moyenne pour les entreprises non financières et 50,92% pour le secteur financier).

Pour les entreprises non financières, le recours est fait d'une manière égale aussi bien à la mission d'audit fiscal qu'à celle d'assistance au contrôle fiscal (26,64% en moyenne pour ces deux missions). Par contre, pour les entreprises du secteur financier, le recours à la mission d'assistance au contrôle fiscal arrive en deuxième lieu avec un pourcentage de 36,74% en moyenne sur la période d'étude. La mission d'audit fiscal présente ainsi le pourcentage le plus faible (12,34% en moyenne sur la période 2006-2010).

3.2.3.4. Attentes vis-à-vis du conseil externe

Dans une autre question, les sociétés ont été interrogées sur leurs attentes vis-à-vis du conseil externe.

A cet effet, huit items ont été proposés : une plus grande sécurité face à l'administration fiscale, un contrôle qualité pour la tenue des comptes, des conseils en matière de gestion, des conseils en matière d'optimisation fiscale, une assistance en matière de contrôle fiscal, une assistance fiscale lors de la réalisation d'opérations spécifiques, un double contrôle de la régularité et de l'efficacité fiscale, autres à préciser. Il a été demandé aux entreprises de les classer de 1 à 6 par ordre décroissant d'importance, en retenant 1 pour l'item qu'elles jugent le plus important. D'après les questionnaires collectés, cinq sociétés n'ont pas répondu à cette question alors qu'elles ont recours à un conseil externe en matière fiscale. 7 sociétés n'ont pas recours aux services d'un conseil externe tout au long de la période d'étude. Le nombre d'entreprises qui ont répondu à cette question est ainsi de 27. Les réponses sont regroupées dans le Tableau 99.

D'après ce tableau, les responsables des entreprises interrogées retiennent comme première attente vis-à-vis du conseil externe une plus grande sécurité face à l'administration fiscale ; 14 responsables sur les 27 placent cet item en première position (22 en première et deuxième position). Ensuite, 14 responsables placent l'obtention de conseils en matière d'optimisation fiscale en première et deuxième position. L'assistance fiscale lors de la réalisation d'opérations spécifiques est placée en troisième niveau (8 en première et deuxième position). Viennent ensuite l'assistance en matière de contrôle fiscal (5), le double contrôle de la régularité et de l'efficacité fiscale (4), des conseils en matière de gestion (1) et un contrôle qualité pour la tenue des comptes (0).

Ces résultats mettent en évidence la priorité donnée par les sociétés tunisiennes cotées à la conformité aux règles fiscales et à une meilleure gestion fiscale.

Tableau 99 : Attentes de l'entreprise vis-à-vis du conseil externe

Attentes	Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Une plus grande sécurité face à l'administration fiscale			
1	**14**	**51,85**	**51,85**
2	**8**	**29,63**	**81,48**
3	**0**	**0**	**81,48**
4	**1**	**3,70**	**85,18**
5	**2**	**7,41**	**92,59**
6	**2**	**7,41**	**100**
Item non classé	**0**	**0**	**100**
Total	**27**	**100**	
Un contrôle qualité pour la tenue des comptes			
1	**0**	**0**	**0**
2	**0**	**0**	**0**
3	**1**	**3,70**	**3,70**
4	**1**	**3,70**	**7,40**
5	**5**	**18,52**	**25,92**
6	**15**	**55,56**	**81,48**
Item non classé	**5**	**18,52**	**100**
Total	**27**	**100**	
Des conseils en matière de gestion			
1	**1**	**3,70**	**3,70**
2	**0**	**0**	**3,70**
3	**0**	**0**	**3,70**
4	**3**	**11,11**	**14,81**
5	**4**	**14,81**	**29,62**
6	**6**	**22,23**	**51,85**
Item non classé	**13**	**48,15**	**100**
Total	**27**	**100**	
Des conseils en matière d'optimisation fiscale			
1	**4**	**14,81**	**14,81**
2	**10**	**37,05**	**51,86**
3	**4**	**14,81**	**66,67**
4	**5**	**18,52**	**85,19**
5	**2**	**7,41**	**92,60**
6	**1**	**3,70**	**96,30**
Item con classé	**1**	**3,70**	**100**
Total	**27**	**100**	
Une assistance en matière de contrôle fiscal			
1	**2**	**7,41**	**7,41**
2	**3**	**11,11**	**18,52**
3	**8**	**29,63**	**48,15**
4	**4**	**14,81**	**62,96**
5	**8**	**29,63**	**92,60**
6	**1**	**3,70**	**96,30**
Item non classé	**1**	**3,70**	**100**
Total	**27**	**100**	
Une assistance fiscale lors de la réalisation d'opérations spécifiques			
1	**3**	**11,11**	**11,11**
2	**5**	**18,52**	**29,63**
3	**10**	**37,05**	**66,68**
4	**3**	**11,11**	**77,79**
5	**3**	**11,11**	**88,90**
6	**1**	**3,70**	**92,60**
Item non classé	**2**	**7,40**	**100**
Total	**27**	**100**	
Un double contrôle de la régularité et de l'efficacité fiscale			
1	**3**	**11,11**	**11,11**
2	**1**	**3,70**	**14,81**
3	**4**	**14,81**	**29,62**
4	**10**	**37,05**	**66,67**
5	**3**	**11,11**	**77,78**
6	**1**	**3,70**	**81,48**
Item non classé	**5**	**18,52**	**100**
Total	**27**	**100**	

3.2.4. Choix fiscaux stratégiques de l'entreprise

Les responsables des sociétés ont été interrogés sur les acteurs qui participent au processus de décision lorsqu'il s'agit d'un choix fiscal stratégique (en matière de restructurations et de perspectives de développements internationaux). Les réponses sont récapitulées dans le Tableau 100.

Tableau 100 : Acteurs impliqués dans les choix fiscaux stratégiques

Acteurs	Entreprises non financières		Entreprises financières		Total	
	Fréquence	%	Fréquence	%	Fréquence	%
Service fiscal	2	2,98	9	13,64	11	8,27
Service comptable	6	8,96	7	10,61	13	9,77
Direction financière	10	14,93	5	7,57	15	11,28
Direction générale	17	**25,37**	18	**27,27**	35	26,32
Conseil externe	10	14,93	10	15,15	20	15,04
Conseil d'administration	20	**29,85**	17	**25,76**	37	27,82
Autres : Fonction d'audit interne	1	1,49	0	0	1	0,75
Contrôle de gestion	1	1,49	0	0	1	0,75
Total	67	100	66	100	133	100

Globalement, les résultats montrent que le conseil d'administration et la direction générale sont les acteurs les plus impliqués dans le processus de décision pour les choix fiscaux stratégiques. **Pour les entreprises non financières**, 20 responsables confirment le rôle du conseil d'administration dans ce processus de décision. La direction générale occupe la deuxième place avec un pourcentage de réponse de 25,37%. En troisième niveau se trouvent le conseil externe et la direction financière avec 14,93% des réponses. Viennent ensuite le service comptable (8,96%), le service fiscal (2,98%), la fonction d'audit interne (1,49%) et le contrôle de gestion (1,49%).

Quant au secteur financier, la primauté est accordée à la direction générale avec un taux de réponse de 27,27% suivie par le conseil d'administration (25,76%). Le conseil externe vient en troisième niveau avec un pourcentage de réponses de 15,15%. Le service fiscal joue un rôle plus important au niveau des entreprises financières avec un taux de 13,64%. Viennent ensuite le service comptable (10,61%) et la direction financière (7,57%).

Quant est-il ainsi de la décision finale ? En d'autres termes qui décide finalement concernant les choix fiscaux stratégiques ? Les réponses à cette question sont récapitulées dans le Tableau 101.

Tableau 101 : Décideur final en cas de choix fiscal stratégique

Acteurs	Entreprises non financières		Entreprises financières		**Total**	
	Fréquence	**%**	**Fréquence**	**%**	**Fréquence**	**%**
Direction générale	4	20	7	36,84	11	28,21
Conseil d'administration	9	45	6	31,58	15	38,46
Direction générale et conseil d'administration	6	30	6	31,58	12	30,77
Conseil externe	1	5	0	0	1	2,56
Total	20	100	19	100	39	100

Le tableau 101 montre que le conseil d'administration et la direction générale constituent les décideurs finaux dans le cas d'un choix fiscal stratégique. Pour les entreprises non financières, le conseil d'administration semble être le décideur ultime avec un pourcentage de 45%. 30% des réponses soulèvent une prise de décision faite conjointement aussi bien par la direction générale que par le conseil d'administration. Dans 20% des cas, c'est plutôt la direction générale qui décide finalement lors d'un choix fiscal stratégique. Le conseil externe constitue le décideur final dans 5% des cas.

Pour le secteur financier, le premier décideur final est la direction générale (36,84%). Le conseil d'administration et le rôle conjoint joué par la direction générale et le conseil d'administration présentent des pourcentages similaires (31,58%).

3.2.5. Relation avec l'administration fiscale

Les sociétés tunisiennes cotées ont été interrogées sur la nature des problèmes existants avec l'administration fiscale, en leur demandant de classer par ordre décroissant d'importance un certain nombre de problèmes issus de la littérature. Ces items sont : la lourdeur de la charge fiscale, l'ambigüité et la complexité de certaines dispositions fiscales, les changements fréquents de la réglementation fiscale, le manque de communication entre l'entreprise et l'administration et autres problèmes (à préciser).

Notons tout d'abord que 5 sociétés non financières n'ont pas procédé à ce classement. Ainsi, le nombre de sociétés qui ont répondu à cette question est de 34. Les résultats sont présentés par secteur.

D'après le tableau 102 (page suivante), l'ambigüité et la complexité de certaines dispositions fiscales semblent être le problème le plus important avec l'administration fiscale et ce pour les entreprises non financières (14 sociétés indiquent ce problème en première et deuxième position). Le deuxième problème a trait à la lourdeur de la charge fiscale avec un nombre de 8 sociétés qui l'ont classé en première et seconde position.

Viennent ensuite les changements fréquents de la réglementation fiscale (6 réponses pour les deux premières positions) et enfin le manque de communication avec l'administration fiscale (4 réponses en première et en seconde).

Tableau 102: Nature des problèmes avec l'administration fiscale (entreprises non financières)

Problèmes		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
La lourdeur de la charge fiscale				
	1	**6**	**37,5**	**37,5**
	2	**2**	**12,5**	**50**
	3	**5**	**31,25**	**81,25**
	4	**3**	**18,75**	**100**
	Total	**16**	**100**	
L'ambigüité et la complexité de certaines dispositions fiscales				
	1	**5**	**31,25**	**31,25**
	2	**9**	**56,25**	**87,50**
	3	**2**	**12,5**	**100**
	4	**0**	**0**	**100**
	Total	**16**	**100**	
Les changements fréquents de la réglementation fiscale				
	1	**3**	**18,75**	**18,75**
	2	**3**	**18,75**	**37,5**
	3	**5**	**31,25**	**68,75**
	4	**5**	**31,25**	**100**
	Total	**16**	**100**	
Manque de communication avec l'administration fiscale				
	1	**2**	**12,5**	**12,5**
	2	**2**	**12,5**	**25**
	3	**4**	**25**	**50**
	4	**8**	**50**	**100**
	Total	**16**	**100**	

Quant est-il ainsi du secteur financier ? Les résultats y afférents sont présentés dans le Tableau 103.

Comme pour les entreprises non financières, l'ambigüité et la complexité de certaines dispositions fiscales constitue le premier problème qui caractérise la relation entre les entreprises financières et l'administration fiscale. En effet, 77,78% des entreprises du secteur financier l'ont classé en première et deuxième position. Ce problème a été déjà soulevé lors de l'analyse des arrêts fiscaux rendus en cassation. D'après ces arrêts, des dispositions fiscales complexes et ambigües n'ont pas été respectées aussi bien par les entreprises que par les organes judiciaires (CSTO), tels que l'article 18 du code de la TVA.

Le deuxième problème concerne les changements fréquents de la réglementation fiscale (13 sociétés l'ont classé en première et seconde position soit un pourcentage cumulé de 72,23%). La lourdeur de la charge fiscale vient en troisième niveau avec un pourcentage cumulé de 38, 89% suivie par le manque de communication avec l'administration fiscale (2 réponses en première et seconde).

Tableau 103 : Nature des problèmes avec l'administration fiscale (entreprises financières)

Problèmes		Fréquence	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
La lourdeur de la charge fiscale				
	1	**4**	**22,22**	**22,22**
	2	**3**	**16,67**	**38,89**
	3	**5**	**27,78**	**66,67**
	4	**6**	**33,33**	**100**
	Total	**18**	**100**	
L'ambigüité et la complexité de certaines dispositions fiscales				
	1	**11**	**61,11**	**61,11**
	2	**3**	**16,67**	**77,78**
	3	**2**	**11,11**	**88,89**
	4	**2**	**11,11**	**100**
	Total	**18**	**100**	
Les changements fréquents de la réglementation fiscale				
	1	**3**	**16,67**	**16,67**
	2	**10**	**55,56**	**72,23**
	3	**4**	**22,22**	**94,45**
	4	**1**	**5,55**	**100**
	Total	**18**	**100**	
Manque de communication avec l'administration fiscale				
	1	**0**	**0**	**0**
	2	**2**	**11,11**	**11,11**
	3	**7**	**38,89**	**50**
	4	**9**	**50**	**100**
	Total	**18**	**100**	

Une autre question porte sur la technique du rescrit qui n'est pas encore introduite dans la législation fiscale en Tunisie. Les responsables ont été interrogés sur l'utilité de l'adoption de la technique de rescrit et si cette technique aiderait à résoudre les problèmes fiscaux de leurs sociétés. Les réponses sont récapitulées dans le Tableau 104.

Tableau 104 : Adoption de la technique de rescrit

	Entreprises non financières		Entreprises financières		Total	
	Fréquence	**%**	**Fréquence**	**%**	**Fréquence**	**%**
Oui	17	94,44	14	73,68	31	83,78
Non	1	5,56	5	26,32	6	16,22
Total	18	100	19	100	37	100

Notons tout d'abord que 2 sociétés non financières n'ont pas répondu à cette question. D'après le tableau 104, un quasi consensus apparait sur le rôle joué par la technique de rescrit dans la résolution des problèmes fiscaux rencontrés par les sociétés, que ce soit au niveau du secteur financier que non financier. Une telle technique peut permettre d'assurer la sécurité juridique des entreprises et d'éviter les incertitudes fiscales se rapportant à une opération donnée.

Une dernière question porte sur l'examen du rôle joué par la direction des grandes entreprises mise en place en 2008. Plus précisément, les responsables des sociétés ont été interrogés si la création de la direction des grandes entreprises a amélioré ou non le service fourni par l'administration fiscale tunisienne. Deux sociétés non financières n'ont pas répondu à cette question. Le nombre de réponses collectées est de 37 (Tableau 105).

Tableau 105 : Examen du rôle joué par la direction des grandes entreprises

	Entreprises non financières		**Entreprises financières**		**Total**	
	Fréquence	**%**	**Fréquence**	**%**	**Fréquence**	**%**
Oui	12	66,67	12	63,16	24	64,86
Non	6	33,33	7	36,84	13	35,14
Total	18	100	19	100	37	100

D'après le tableau 105, les réponses des entreprises financières et non financières sont quasi similaires. En effet, plus de la moitié des sociétés ont affirmé que la création de la direction des grandes entreprises a amélioré le service fourni par l'administration fiscale tunisienne.

Les informations collectées à travers le questionnaire de recherche et non exploitées dans le cadre des régressions logistiques ont permis d'expliquer davantage le lien des acteurs avec la problématique du risque fiscal. En effet, à travers les questions posées sur le service fiscal des entreprises, les services fiscaux des sociétés tunisiennes cotées s'intéressent à la conformité fiscale et à la gestion fiscale plus qu'à la gestion des risques fiscaux. La taille moyenne de ce service est relativement faible (2,57 en moyenne) et ce service ne rend compte de ses activités au conseil d'administration, à travers un rapport, que dans 31,25% des cas. Ces informations permettent d'expliquer l'absence de lien significatif entre la présence d'un service fiscal et la gestion des risques fiscaux des entreprises tunisiennes cotées.

Les réponses collectées auprès des sociétés tunisiennes cotées permettent de confirmer le rôle important joué par le conseil d'administration dans la gestion des risques fiscaux. En effet, ce dernier participe, dans 94,87% des cas, aux décisions fiscales stratégiques des entreprises et c'est à lui que revient la décision finale lors d'un choix fiscal stratégique. Ces constats permettent d'expliquer, entre autres, le rôle de l'indépendance du conseil d'administration dans la gestion du risque fiscal des entreprises non financières.

Les questions posées au sujet du conseil externe permettent aussi d'expliquer le rôle significatif de cet acteur dans la gestion du risque fiscal au niveau des entreprises

financières. En effet, l'intervention du conseil externe se fait davantage d'une façon permanente au niveau de ces entreprises, ce qui leur permet de gérer d'une façon continue les risques fiscaux. Par contre, l'intervention de ces conseils externes se fait d'une façon plus ponctuelle au niveau des entreprises non financières. Le conseil externe participe activement, après le conseil d'administration et la direction générale, aux décisions fiscales stratégiques.

Enfin, une question a porté sur une classification de la nature des problèmes rencontrés par les sociétés tunisiennes cotées avec l'administration fiscale. Les entreprises financières et non financières considèrent que l'ambigüité et la complexité de la réglementation fiscale constituent le problème le plus important. Ce problème a été déjà soulevé lors de l'analyse des arrêts fiscaux rendus en cassation. Dans ce cadre, la majorité des entreprises financières et non financières soutient le rôle que peut jouer la technique de rescrit dans la résolution des problèmes fiscaux. La lourdeur de la charge fiscale et les changements fréquents de la réglementation fiscale viennent en deuxième et troisième position.

Conclusion

La triple méthodologie poursuivie tout au long de cette étude est riche. La première question a été la suivante : quelle est la nature des problèmes fiscaux objet de litiges entre les entreprises tunisiennes et l'administration fiscale ? L'analyse des arrêts fiscaux rendus en cassation a permis de soulever des cas de risques de non-conformité et, plus précisément, de non-respect involontaire de la réglementation fiscale, de fraude fiscale, d'abus de droit par simulation et d'acte anormal de gestion.

L'analyse de la jurisprudence a également permis de mettre en évidence l'existence de deux facteurs qui semblent à l'origine des redressements. Il s'agit des insuffisances liées au système comptable des entreprises et de la réalisation d'opérations spécifiques et non récurrentes dont la réglementation est complexe. Il ressort aussi de l'analyse de ces arrêts une efficacité limitée de la fonction jouée par la commission spéciale de taxation d'office dans la résolution des litiges et la gestion des risques fiscaux a posteriori (taux de défaillance de 60%). La cour d'appel a aussi commis des erreurs dans 42,5% des cas, ce qui atteste de l'efficacité limité de cet organe juridictionnel.

L'analyse de la jurisprudence a enfin permis de mettre l'accent sur l'ambigüité et la complexité de certaines dispositions fiscales. En effet, l'article 18 du code la TVA figure aussi bien au niveau des défaillances des entreprises qu'au niveau des défaillances de la commission spéciale de taxation d'office.

La deuxième question se rapportant à notre problématique fut la suivante : les entreprises tunisiennes cotées divulguent-elles des informations sur le risque fiscal dans leurs états financiers ? La norme 14 relative aux passifs éventuels et aux événements postérieurs à la date de clôture exige la prise en considération des éventualités fiscales et des événements fiscaux survenus après la date de clôture dans les états financiers à travers la constatation de provision ou à travers une mention dans les notes aux états financiers.

L'analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées montre que 21,98% en moyenne de ces sociétés divulguent des informations sur le risque fiscal. Ce dernier a été repéré par le biais d'une provision pour impôt ou de toute information sur ce risque insérée aussi bien dans le rapport général des commissaires aux comptes que dans les notes aux états financiers.

Les entreprises non financières divulguent davantage d'informations sur le risque fiscal (63,99% contre 36,01% des risques fiscaux identifiés pour les entreprises financières). Les risques fiscaux identifiés sont liés, dans 53,55% des cas, à des opérations de vérification fiscale et sont constatés, dans 57,67% des cas, durant la phase de contentieux fiscal.

Les risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle sont constatés pour divers motifs. La source la plus importante est la méconnaissance du traitement fiscal approprié pour une opération donnée (34% en moyenne) suivie par le non-respect de la réglementation fiscale (32%), par des provisions constatées mais sans indication des motifs (18,17%), par un traitement comptable inapproprié (10%) et par le changement de la réglementation fiscale (5,83%).

Les risques fiscaux identifiés ont donné lieu à la constatation de provisions dans 64,07% des cas en moyenne. Ceci atteste de la tendance de la majorité des sociétés tunisiennes cotées à la couverture contre le risque fiscal et à une gestion 'comptable' de ce risque.

Les entreprises tunisiennes cotées divulguent aussi d'autres informations fiscales non obligatoires, telles que le régime fiscal de la société, le tableau de détermination du résultat fiscal et les avantages fiscaux dont elles bénéficient. Cette divulgation est davantage faite par les entreprises financières que par les entreprises non financières. Les statistiques descriptives montrent que 19,08% en moyenne des sociétés tunisiennes cotées procèdent à la divulgation volontaire du régime fiscal de la société et du tableau de détermination du résultat fiscal. Cette divulgation est faite, dans 79,16% des cas en moyenne, par les entreprises financières. Elles présentent ainsi plus de transparence fiscale par rapport aux entreprises non financières, ce qui explique éventuellement la présence de plus de risques fiscaux pour ces dernières.

L'analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées montre également que certaines sociétés ne fournissent pas le détail de la rubrique des provisions pour risques et charges. Pour pouvoir repérer précisément l'existence d'un risque fiscal pour ces sociétés et tester les hypothèses de recherche, un questionnaire a été administré auprès de ces sociétés.

La procédure d'administration du questionnaire a permis la collecte de 39 questionnaires sur un nombre total de 56 sociétés. La conduite de régressions logistiques a permis de répondre à la question suivante : quel est l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal ?

Les résultats de l'analyse des régressions ont mis en évidence l'impact de l'indépendance du c onseil d'administration et du conseil externe sur la probabilité de présence et de gestion du risque fiscal. Ces acteurs jouent en faveur de la couverture contre le risque fiscal par le biais de la constatation des provisions.

Les analyses de régression montrent aussi que les acteurs qui interviennent dans la gestion du risque fiscal différent entre les entreprises non financières et financières. Alors que l'indépendance du conseil d'administration et la qualité de l'auditeur externe semblent être les facteurs les plus importants dans cette gestion au niveau des entreprises non financières, l'expertise comptable ou f iscale de la fonction d'audit interne ainsi que le recours aux services d'un conseil externe en matière fiscale permettent de réduire et de gérer le risque fiscal au niveau des entreprises financières.

Les réponses non exploitées dans le cadre des régressions logistiques ont permis d'enrichir encore les résultats trouvés. Les entreprises interrogées confirment que l'ambigüité et la complexité de la réglementation fiscale constituent le problème le plus important avec l'administration fiscale. Ce facteur accroît les risques fiscaux pour les sociétés, comme l'analyse des arrêts fiscaux rendus en cassation a pu l'illustrer.

Conclusion Générale

La problématique du risque fiscal est d'un abord difficile. Une telle notion constitue un sujet délicat pour les entreprises. Parvenir à traiter une telle problématique dans le contexte tunisien[73] a nécessité de recourir à plusieurs sources de données et à diverses techniques d'analyses.

Une première étape, lors de l'étude de cette problématique, a consisté à la recherche d'une définition aussi précise que globale de cette notion. Malgré des recherches récentes, aucun consensus n'existe sur une définition précise du risque fiscal. Une revue de la littérature a permis de rapprocher les diverses définitions et de proposer une définition du risque fiscal adaptée au contexte d'étude. Cette nouvelle définition complète celle avancée par Rossignol (2002a) dans le contexte français. La définition proposée est ainsi la suivante : «le risque fiscal est lié au non-respect des règles fiscales, au non bénéfice des avantages fiscaux, à la réalisation d'opérations réelles qui permettent de réaliser des économies d'impôts mais qui sont incompatibles avec la politique générale de l'entreprise et à la réalisation d'opérations réelles ayant un but exclusivement fiscal ». Ces deux derniers cas de risque fiscal sont des risques liés à la gestion fiscale des entreprises.

La typologie adoptée était celle avancée par Rossignol (2002a). A partir de sa définition, le risque fiscal peut, essentiellement, être de deux natures : un risque de non-conformité en cas de non-respect des règles fiscales et un risque d'opportunité. Les deux cas de risques fiscaux ajoutés à la définition de Rossignol (2002a) relèvent du risque d'opportunité dans la mesure où ils n'impliquent pas un non respect de la réglementation mais sont plutôt liés à la gestion fiscale des entreprises.

La deuxième étape a consisté à s'interroger sur le fondement théorique de notre étude. Dans ce cadre, la problématique du risque fiscal renvoie, en premier lieu, à la théorie des jeux. Cette dernière considère l'existence d'un jeu entre l'entreprise et l'administration fiscale dont l'issue dépend des décisions des deux joueurs. Une revue de la littérature économique s'est avérée ainsi essentielle afin de comprendre le jeu et passer en revue les évolutions réalisées par rapport à ce jeu. Une nouvelle modélisation a été faite en insérant la problématique du risque fiscal dans le jeu entre l'entreprise et l'administration fiscale.

Toutefois, la modélisation faite sur la base de la théorie des jeux ne tient pas compte du rôle de plusieurs acteurs internes et externes à l'entreprise dans la problématique du risque

[73] Les recherches qui examinent des problématiques de nature fiscale dans le contexte tunisien sont peu nombreuses (Omri, 1996 ; Dammak, 2006 ; Omri et Rekik, 2011 ; Omri et El Aïssi, 2012 ; Bouaziz, 2012 ; Omri et Menchaoui, 2012).

fiscal. En effet, l'entreprise, en tant qu'entité économique constitue un nœud des contrats entre plusieurs parties prenantes ne présentant pas nécessairement les mêmes intérêts. La théorie partenariale de la gouvernance met ainsi l'accent sur l'existence d'un problème de gouvernance lié à la présence du risque fiscal et soulève le rôle des mécanismes de gouvernance dans la réduction du risque fiscal et ce pour préserver l'intérêt des actionnaires mais aussi de tous les autres partenaires, y compris l'Etat. Cette théorie soulève une nouvelle notion qu'est la responsabilité sociale fiscale de l'entreprise. Cette dernière doit contribuer à la couverture des dépenses publiques à travers le paiement de sa part équitable d'impôt. Respecter la réglementation fiscale tout en optimisant sa charge fiscale constitue ainsi un comportement responsable de l'entreprise vis-à-vis de la société en général.

Plusieurs recherches académiques récentes se sont intéressées à l'examen de l'impact de certains mécanismes de gouvernance sur la planification fiscale risquée, qui constitue une composante du risque fiscal (Deslandes et Landry, 2009, Lanis et Richardson, 2011 ; Armstrong et al. 2012…). Il s'agit, principalement du conseil d'administration, de l'auditeur externe, de la structure de propriété…Dans le cadre de cette étude, l'accent est mis sur l'examen du rôle joué par les mécanismes internes de gouvernance dans la réduction du risque fiscal des entreprises, en l'occurrence, le conseil d'administration et la fonction d'audit interne. A ce titre, des hypothèses à tester sur les sociétés tunisiennes cotées ont été élaborées. Dans ce cadre, l'indépendance du conseil d'administration, la séparation des postes de DG et de PCA, l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit et l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne sont supposées diminuer la probabilité de présence du risque fiscal au niveau des entreprises.

La troisième étape de cette étude est la conduite de l'étude empirique dans le contexte tunisien. Pour pouvoir tester les hypothèses avancées dans la partie théorique, une réflexion a été menée sur la mesure du risque fiscal. Etant donné qu'il est difficile d'obtenir des données chiffrées sur le montant de ce risque, l'objectif était de repérer sa présence ou son absence. Les études portant sur le risque fiscal ont utilisé comme mesure de la planification fiscale agressive, entre autres, le taux d'imposition effectif. Or, ce dernier est considéré, par certains chercheurs comme une mesure de la gestion fiscale efficace (Chadefaux et Rossignol, 2006). Cette mesure semble, de ce fait, capter aussi bien la planification fiscale efficace que risquée et ne permet pas ainsi d'isoler le risque fiscal. D'ailleurs, Rekik et Omri (2009) et El Aissi (2010) ont utilisé le taux effectif d'imposition pour mesurer la gestion fiscale légale des entreprises dans le contexte tunisien.

La recherche d'une nouvelle mesure du risque fiscal s'avère ainsi indispensable sachant que cette mesure doit être adaptée au contexte tunisien. Notre point de départ était les exigences réglementaires se rapportant à la divulgation d'informations de nature fiscale dans les états financiers. La norme comptable générale présente la nomenclature des comptes, dans laquelle, figure le compte de provisions pour impôt. Ce dernier permet de constater comptablement la charge probable d'impôt. La présence de cette provision dans les états financiers permet ainsi de capter l'existence d'un risque fiscal mais constitue aussi un moyen de gestion de ce risque. La norme 14 relative aux éventualités et aux événements postérieurs à la date de clôture exige la constatation de tout passif éventuel ou événement postérieur à la date de clôture qui soit de nature fiscale dans les états financiers, soit par le biais de provisions soit d'une information insérée dans les notes aux états financiers. Ainsi, la mesure du risque fiscal retenue est une variable dichotomique qui est égale à 1 si l'entreprise a constaté une provision pour impôt ou a divulgué des informations sur le risque fiscal dans les notes aux états financiers ou si le rapport général du commissaire aux comptes contient des informations sur ce risque et 0 sinon. La collecte de ces informations a permis de répondre à la question suivante : les sociétés tunisiennes cotées divulguent-elles des informations sur le risque fiscal dans leurs états financiers ?

Mais avant de faire l'analyse de contenu des états financiers, il convient de s'interroger sur la nature des problèmes entre les entreprises et l'administration fiscale dans le contexte tunisien. En d'autres termes, l'objectif est de dégager les risques fiscaux qui ont été détectés par l'administration fiscale suite à l'exercice d'une vérification fiscale approfondie auprès des entreprises et confirmés par la procédure contentieuse. La réalisation de cet objectif a nécessité de recourir à la jurisprudence fiscale et plus précisément aux arrêts rendus par la plus haute juridiction qu'est le tribunal administratif. Tous les arrêts fiscaux rendus en cassation pour la période 2005-2008 ont été retenus.

Une analyse de contenu de ces arrêts a permis d'identifier les points de désaccord entre les entreprises et l'administration fiscale. Ces points constituent tous des risques de non-conformité et se présentent sous la forme d'un non-respect involontaire de la réglementation fiscale mais aussi sous la forme de la fraude, de l'abus de droit par simulation et de l'acte anormal de gestion. L'analyse de la jurisprudence a permis aussi de détecter les sources de ces risques. La défaillance du système comptable des entreprises, la réalisation d'opérations spécifiques et l'ambigüité et la complexité de la réglementation fiscale constituent les principaux facteurs qui sont à l'origine des risques détectés par l'administration fiscale. Il ressort enfin de cette analyse une efficacité limitée de la fonction

exercée par certains organes de la procédure judiciaire. Il s'agit essentiellement de la commission spéciale de taxation d'office et de la cour d'appel.

La deuxième étape dans notre étude empirique a consisté à faire une analyse de contenu des états financiers publiés par les sociétés tunisiennes cotées, sur une période de cinq ans (de 2006 à 2010). L'analyse a permis de détecter les risques fiscaux divulgués par ces sociétés aussi bien par le biais de provisions ou d'informations insérées dans les notes aux états financiers ou dans le rapport général des commissaires aux comptes. L'analyse de contenu a permis de constater l'existence de divulgations volontaires par les sociétés tunisiennes cotées, qui se rapportent à leur régime fiscal, au tableau de détermination du résultat fiscal et aux avantages fiscaux dont elles bénéficient.

Une constatation importante découle de l'analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées : 43,60% des entreprises en moyenne ne fournissent pas le détail de la rubrique des provisions pour risques et charges dans les états financiers. Il n'était pas ainsi possible de repérer l'existence du risque fiscal pour toutes les sociétés cotées. Face à cette situation, un questionnaire a été adressé aux entreprises tunisiennes cotées afin d'obtenir les informations complémentaires nécessaires pour tester nos hypothèses de recherche, entre autres, l'information relative à l'existence ou à l'absence de provision pour risque fiscal. La technique du questionnaire a réduit la population étudiée étant donné que seulement 39 entreprises sur 56 ont répondu.

Le test des hypothèses, en recourant à la méthode de régression logistique, a mis en évidence le rôle joué par le conseil d'administration et le conseil externe dans la détection et la gestion du risque fiscal. Contrairement à l'hypothèse avancée, l'indépendance du conseil semble exercer un effet positif et significatif sur la probabilité de présence du risque fiscal. De même, et contrairement aux prévisions, le recours à un conseil externe en matière fiscale est lié positivement à la probabilité de présence du risque fiscal. Toutefois, ce le lien positif identifié est expliqué par la présence de la composante provision dans la mesure du risque fiscal. Cette dernière permet de capter la présence du risque fiscal mais constitue aussi un moyen de couverture ou de gestion 'comptable' de ce risque. L'indépendance du conseil d'administration et le recours à un conseil externe permettent ainsi d'assurer la gestion comptable du risque fiscal au niveau des entreprises tunisiennes cotées.

Les résultats trouvés montrent également que les acteurs qui participent activement à l'identification et à la gestion du risque fiscal diffèrent entre les entreprises financières et non financières. Pour les entreprises non financières, c'est l'indépendance du conseil

d'administration et la qualité de l'auditeur externe (BIG 4) qui jouent en faveur de la gestion du risque fiscal à travers les provisions. Tandis que, pour les entreprises financières, l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne est liée négativement à la probabilité de présence du risque fiscal et à la probabilité de constatation de provision pour impôts. La présence d'une telle expertise diminue ainsi la présence et la gestion du risque fiscal par le biais de provisions. Par contre, le recours à un conseil externe en matière fiscale est associé positivement à la probabilité de présence du risque fiscal et à la probabilité de constatation de provision pour impôt.

D'autres informations collectées à travers le questionnaire ont permis d'expliquer davantage les résultats trouvés et de confirmer certains constats. A titre d'exemple, les entreprises financières et non financières cotées confirment que l'ambigüité et la complexité de la réglementation fiscale constituent le premier problème avec l'administration fiscale, ce que l'étude de la jurisprudence fiscale avait mis en évidence. Les personnes interrogées pensent aussi que l'introduction de la technique du rescrit fiscal est de nature à résoudre les problèmes fiscaux des entreprises (pourcentage de 83,78%).

Globalement, l'analyse de l'interaction entre le système gouvernance et le risque fiscal a permis d'identifier les acteurs qui participent activement dans la gestion comptable du risque fiscal. De tels acteurs semblent en faveur de la transparence fiscale de l'entreprise à l'égard des actionnaires et de l'administration fiscale. Cette thèse s'insère ainsi pleinement dans la problématique plus générale de la responsabilité sociale de l'entreprise.

Comme tout travail de recherche, notre étude présente des limites. La taille réduite de notre échantillon rend difficile la généralisation des résultats trouvés à toutes les sociétés tunisiennes, d'autant plus que les sociétés tunisiennes cotées représentent un pourcentage faible du tissu économique tunisien. Toutefois, Le recours à ces sociétés est justifié par la disponibilité des informations s'y rapportant. Pour remédier à ce problème, le recours à l'analyse chronologique a permis d'accroître le nombre d'observations. D'autres sources de données ont été également mobilisées, telles que les arrêts fiscaux rendus en cassation, qui ne concernent pas les seules sociétés cotées.

Bien que la mesure du risque fiscal retenue dans le cadre de notre étude a l'avantage de tenir compte de divers types de risques fiscaux (risque de non-conformité et risque d'opportunité) et d'être adaptée au contexte tunisien, elle présente la limite de ne pas capter l'ampleur ou le niveau du risque fiscal. Une mesure chiffrée du risque fiscal permettrait éventuellement de mieux aborder le sujet en mettant l'accent sur le niveau du risque fiscal plutôt que sur l'absence ou la présence d'un tel risque. Toutefois, l'absence de

données publiées sur le niveau de ce risque et la difficulté d'obtention des données auprès des entreprises ou de l'administration fiscale expliquent le recours à une mesure dichotomique du risque fiscal.

La prise en compte des attributs du dirigeant dans l'étude de la problématique du risque fiscal permettrait éventuellement aussi d'enrichir l'étude. En effet, la prise en compte de sa part dans le capital de la société, de son attitude vis-à-vis du risque en général et du type de sa rémunération peuvent influencer le niveau du risque fiscal assumé.

Enfin, dans l'étude du risque fiscal, l'importance est de plus en plus accordée à la notion de la responsabilité sociale en mettant l'accent sur l'obligation de transparence fiscale de l'entreprise. Selon De Boer (2012), « la responsabilité fiscale doit passer par un changement de mentalité, par davantage de transparence au travers d'une communication de la stratégie fiscale et de données chiffrées détaillées pays par pays (nom, objet, actifs et charges fiscales des différentes entités) » (p. 74). Selon le même auteur, « l'idée d'imposer aux entreprises davantage de transparence au travers d'obligations de communication plus étendues progresse » (De Boer, 2012, p. 75). Ceci renvoie à la question d'interaction entre le système de gouvernance et la fiscalité. Selon Rossignol (2010, p. 161-162), « l'analyse des interactions entre le droit en général, la fiscalité en particulier, et la gouvernance d'entreprise apparaît en fait des plus riches, avec l'implication du juriste/fiscaliste dans le processus de décision et de reporting et une réglementation qui conduit à une transparence accrue de la gestion juridique et fiscale de l'entreprise à laquelle est avantage associé le conseil d'administration et à laquelle s'intéressent davantage parallèlement les analystes ». Une étude de la transparence et du reporting fiscal des entreprises s'avère ainsi utile en examinant l'impact d'une telle transparence sur leur comportement éthique ainsi que sur le niveau de leur risque fiscal.

Bibliographie

Abell, C.C. (2007). Accounting for uncertainty in income taxes. *Tax Management Memorandum*. 48 (3): pp. 35- 46.

Abbott, L. J., P arker, S., Peters, G.F. (2004). Audit committee characteristics and restatements. Auditing. *A Journal of Practice & Theory.* 23: pp. 69-87.

Agrawal, A., Chadha, S. (2005). Corporate Governance and Acccounting scandals. *Journal of Law and Economics*. 48 (2) : pp. 371- 406.

Akremi, M. (2009). *Effet Incitatif de la fiscalité sur la gestion de la volatilité des résultats : cas des entreprises tunisiennes.* Thèse de doctorat en sciences comptables. Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Tunis.

Aktouf, O. (1992). *Méthodologie des sciences sociales et approche qualitative des organisations.* Presse de l'université du Québec, HEC, Sainte-Foy, Québec, 213 pages.

Alexandre, H., Paquerot, M. (2000). Efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants. *Finance Contrôle Stratégie*. 3 (2) : pp. 5-29.

Amann, B., Lethielleux, L. (2005). *Le droit, outil de gestion*. Pearson Education. 256 pages.

Amar, J. (2008). Calcul du r isque de défaut d'entreprises publiques Canadiennes. *Assurance et gestion des risques*, vol 75 (4) : pp. 543- 560.

Arlinghaus, B.PP. (1999). Tax Department Trends : Organisation, Oustsourcing, and the use of Consultants. *The Tax Executive*. January/February: pp. 29-35.

Arlinghaus, B.P. (2005). Internal Control and The Corporate Tax Function. A close look at the corporate tax function and factors that internal auditors need to consider in identifying and monitoring key reporting risks. *Internal Auditing*. September/ October: pp. 22-28.

Armstrong, C.S., Blouin, J.L., Jagolinzer, A.D., Larcker, D.F. (2012). Corporate governance, incentives and tax avoidance. Working paper. 35 pages.

Arthur, N. (2001). Board composition as the outcome of an internal bargaining process: empirical evidence. *Journal of Corporate Finance*. 7: pp. 307-340.

Ati, A., Srairi, S. (2002). Théories et pratiques des opérations de fusion en Tunisie. *Revue Tunisienne d'Economie*. pp. 63- 93.

Aubert, B.A., Bernard, J.G. (2004). *Mesure intégrée du risque dans les organisations*. Les Presses de l'Université de Montréal, 520 pages.

Baccouche, N. (2007). Le contrôle fiscal aujourd'hui. *Revue Tunisienne de Fiscalité*. 7 : pp. 9-18.

Baccouche, N. (2008). *Droit fiscal général*. Avec le concours de la Fondation Allemande HANNIS SEIDEL & Le Groupe MOHAMED LOUKIL, 528 pages.

Baccouche, N. (2009). Environnement fiscal de l'entreprise en Tunisie. 24ème édition des journées de l'entreprise. Institut Arabe des Chefs d'Entreprises le 11 & 12 décembre 2009, 52 pages.

Baccouche, N., Gadhoum, W. (2007). *La doctrine administrative fiscale en Tunisie*. Editions l'Harmattan, 312 pages.

Baliga, R., Moyer, C., Rao, R. (1996), CEO duality and firm performance: What's the fuss? *Strategic Management Journal*. 17 : pp. 41-53.

Barthélemy, B., Courrèges, P. (2004). *Gestion des risques : méthode d'optimisation globale*. Editions d'organisation, 2ème edition, 471 pages.

Basel Committee on Banking Supervision. (2005). International convergence of capital measurement and capital standards: A revised framework. Bank for International Settlements, Press and Communications, Basel, Switzerland.

Bazart, C. (2005). *La fraude fiscale: modélisation du face à face Etat-contribuables*. Thèse de doctorat en sciences economiques. Université Montpelier 1, 372 pages.

Beasly, M.S. (1996). An empirical analysis of the relation between the board of director composition and financial statement fraud. *The Accounting Review*. 71 (4): pp. 443-465.

Beasly, M.S., Frigo, M.L., Litman, J. (2007). Strategic risk management : creating and protecting. *Strategic Finance*. 88 (11): pp. 24- 31, 53.

Beck, Paul J., Jung, W.O. (1989). Taxpayers' Reporting Decisions and Auditing Under Information Asymmetry. *The Accounting Review*. 64 (3): pp. 468 – 487.

Beck, P.J., Davis, J.S., Jung, W.H. (2000). Taxpayer disclosure and penalty laws. *Journal of Public Economic Theory*. 2 (2) : pp.243-272.

Bédard, J., S. M. Chtourou, and L. Courteau. (2004). The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. Auditing: *A Journal of Practice & Theory.* 23 : pp. 13-35.

Beltrame, P. (2008). Rapport de synthèse. *Revue Tunisienne de Fiscalité*. N°9: pp. 493-501.

Ben Taleb Sfar, D., Léger-Jarniou, C. (2012). L'impact des administrateurs externes et la taille du conseil d'administration sur la performance des entreprises: application au contexte tunisien. *Revue des Sciences de Gestion*. 2. (254): pp. 81-87.

Bidaud, H., Cailloux, J.P., Bignon, P. (1995). *La fonction juridique et l'entreprise*. Editions ESKA. 177 pages.

Bidaud, H., Lilnarès, E. (2006). Mise en place d'une politique du prix de transfert et organisation d'une fonction fiscale performante. *Reflets*. Février/mars : pp. 52-57.

Bidaud, H. (2008). La gouvernance fiscale. *Reflets.* Mars/Avril : pp. 60-61.

Bidaud, H. (2010). La fonction fiscale dans l'entreprise : les nouveaux défis. In *la gouvernance juridique et fiscale des organisations*. Cordonné par Jean-Luc Rossignol. Edition Tec & Doc, pp.120-145.

Booth, P. (2007). Planning for tax uncertainty. *International Tax Review*. July / August.

Booth, J.R., Cornett, M.M., Tehranian, H. (2002). Boards of directors, ownership, and regulation. *Journal of Banking and Finance*. 26: pp. 1973-1996.

Bouaziz, I. (2012). *Impact des divergences comptabilité- fiscalité sur le coût du capital: cas des enterprises tunisiennes.* Thèse en vue de l'obtention du doctorat en Sciences Comptables. Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Tunis, 320 pages.

Bouaziz, Z., Triki, M. (2012). The impact of the board of directors on the financial performance of Tunisian companies. *Universal Journal of Marketing and Business Research*. 1 (2): pp. 56- 71.

Bouzid, M. (2008). *L'abus de droit en droit fiscal tunisien*. Editions Publilook, 147 pages.

Boyström, H., Kwon, O.K. (2007). A simple continuous measure of credit risk. *International Review of Financial Analysis*. 16: pp. 508- 523.

Braithwaite, J. (2005). Markets in vice, markets in virtue. OXFORD University Press. 236 pages.

Brans, T., Burgen, H.V., McCormick, J. (2004). Tax Risk Managment in the financial sector: an international KPMG survey, 20 pages.

Brown, I., Steen, A.B., Foreman, J. (2009). Risk management in Corporate Governance : a Review and Proposal. *Corporate Governance : an Internationel Review.* 17 (5) : pp.546-558.

Carcello, J. V., C. W. Hollingsworth, A. Klein, and T. L. Neal. (2008). Audit Committee Financial Expertise, Competing Corporate Governance Methods, and Earnings Management.

Chadefaux, M. (1987a). *L'audit fiscal*. Librairie de la cour de cassation. 301 pages.

Chadefaux, M. (1987b). *L'audit fiscal*. Thèse en vue de l'obtention du doctorat d'Etat en Sciences de gestion. 371 pages.

Chadefaux, M. (1993). La régularité fiscale d'une opération de LBO suivie de l'absorption rapide de la cible par la société holding. *Droit fiscal*. 8 : pp. 377.

Chadefeaux, M., Rossignol, J.L. (2006). La performance fiscale des entreprises. *Revue de Droit Fiscal*. 30-35: pp. 1450- 1456.

Chapelle, A., Crama, Y., Hubner, G., Peters, J.P. (2008). Practical Methods for measuring and managing operational risk in the financial sector: A clinical study. *Journal of Banking and Finance*. 32 (6): pp. 1049- 1061.

Chapman, R.T. (2005). Tax Cosourcing: The Flexible Alternative to Tax Outsourcing. *Tax Executive*. Jan/Feb, 57 (1) : pp. 66- 67.

Charreaux, G. (1997). *Vers une théorie du gouvernement des entreprises*. In Corporate Governance: théories et faits. Paris, Économica: pp. 421-469.

Charreaux, G; Pitol-Belin, J.P (1992), "Le conseil d'administration, lieu de confrontation entre dirigeants et actionnaires". *Revue Française de Gestion*, 87: pp. 84-92.

Chaves-Demoulin, V., Embrechts, P., Neslehova, J. (2006). Quantitative models for operational risk: Extremes, dependence and aggregation. *Journal of Banking and Finance*. 30 (10): pp. 2635-2658.

Chen, S., Chen, X., Cheng, Q., Shevlin, T. (2010). Are family firms more tax aggressive then non-family firms ? *Journal of Financial Economics*. 95 : pp. 41-61.

Choyakh, F. (2007). Les missions fiscales de l'expert comptable. *La Revue Comptable et Financière*. N °76 : pp. 65- 81.

Christ. M.H, Masli, A., Sharp, N.Y., Wood, D.A. (2012). Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground: Is the Monitoring Effectiveness of Internal Auditors Compromised? SSRN Working Paper Series. Octobre.

Collard, C. (2008). Le risque juridique existe-t-il ? Contribution à la définition du risque juridique. *Cahiers de droit de l'entreprise* 1 : pp. 24 – 29.

COSO (1994). Internal Control- Integrated Framework, 163 pages.

COSO (2004). *Le management des risques de l'entreprise- Cadre de référence*. Synthèse.

COSO (2005). *Le management des risques de l'entreprise : cadre de référence, techniques*

d'application. Éditions d'Organisation, ouvrage collectif.

Cowan, M.J., English, T. (2007). Challenges of Transparency in Corporate Tax Departments. *The CPA Journal*. 77(10) : pp. 42- 49.

Cozian, M. (1994). La théorie de l'acte anormal de gestion. *Répertoire du notariat defrénois*. 10 : pp. 673.

Cozian, M. (1996). *Les grands principes de la fiscalité des entreprises*. Troisième édition. Litec. 497 pages.

Cozian, M. (2008). *Précis de Fiscalité des entreprises 2008/ 2009*. LexisNexis Litec, Paris, 628 pages.

Cozian, M., Turot, J., Rosenbaum, J., Rierrugues, F. (1991). La gestion fiscale et l'abus de droit. *Revue Française de Comptabilité*. 229 : pp. 18-30.

Dammak, S. (2006). *Impact de la fiscalité sur les décisions et modalités de financement des investissements, ainsi que sur la valeur de la firme*. Analyse comparative (France, Allemagne, Royaume Uni, États-Unis et Tunisie). Thèse de Doctorat, Faculté de Sciences Économiques et de Gestion de Sfax, Institut d'Administration des Entreprises à l'Université de Nice-Sophia Antipolis.

Darsa, J-D. (2009). *La gestion des risques en entreprise : identifier, comprendre, maitriser*. Edition GERESO, 337 pages.

Davies, D. (2002). Reputation risk management- the holistic approach. *Computer Law & Security Report*. 18 (6) : pp. 414- 420.

Davidson, R., Goodwin-Stewart. J., Kent.P. (2005). Internal governance structures and earnings management. *Accounting and Finance.* 45 (2): pp. 241-267.

De bissy, A., Dedeurwaerder, G. (2012). Le critère du r isque dans la jurisprudence fiscale. *Cahiers de droit de l'entreprise*. 3 : pp. 31- 38.

De Boer, S.N. (2012). De la nécessité de replacer la fiscalité au cœur de la RSE. *Analyse Financière*. 44 : pp. 73- 75.

Deboissy, F., Cozian, M. (2010). *Précis de fiscalité des entreprises*. 34e édition. Litec. 754 pages.

Derbel , F. (2010). Loi n°2009-71 du 21 décembre 2009 portant loi de finances pour l'année 2010. Analyses et Commentaires Explicatifs.

Derbel, F. (2008). La commission consultative chargée de l'examen des requêtes des contribuables. *Revue Tunisienne de Fiscalité*. 9 : pp. 89- 99.

Derbel, F. (2006). Nouvelle culture fiscale et mission de conseil : cas de la profession comptable. *La Revue Comptable et Financière*. N °71 : pp. 54- 59.

Desai, M.A., Dharmapala, D. (2006). Corporate tax avoidance and high-powered incentives. *Journal of Financial Economics*. 79 : pp. 145-179.

Desai, M.A., Dharmapala, D. (2008). Tax and Corporate Governance : an Economic Approach. *In Tax and Corporate Governance* (Eds, Drexl, J., M.Hilty, R., Schön,W., Straus, J) Springer : pp. 13- 30.

Desjardins, D. (2007). Managing Your Tax Function in the C-SOx World. *Beyond Numbers*. 464, july 1.

Deslandes, M., Landry, S. (2009). Risque d'agressivité fiscale, réputation et gouvernance. Juin 2009, 8ième Conférence Internationale de Gouvernance.

Deslandes, M., Landry, S. (2011). Risque d'atteinte à la réputation, composition du conseil d'administration et agressivité fiscale. *Revue française de gouvernance d'entreprise*. 9 : pp. 25-45.

Desroches, A., Leroy, A., Vallée, F. (2007). *La gestion des risques principes et pratiques*. 2ème édition revue et augmentée. Editions Lavoisir. 298 pages.

Dhaliwal, D.S., Naiker, V., Navissi, F. (2010). The association between accruals quality and the characteristics of accounting experts and mix of expertise on audit committees. *Contemporary Accounting Research*. 27 (3) : pp. 787-827.

Dhaouadi, L. (2004). Conseil fiscal et profession comptable. Webmanagercenter, 18/03/2004.

Dhaouadi, L. (2006). Une documentation fiscale de base très riche en ligne. Webmanagercenter, 15/03/2006.

Direction générale des finances publiques. Rapport d'activité 2011. 44 pages.

Dohni, L., Hainaut, C. (2004). *Les taux de change : déterminants, opportunités et risques*. Editions De Beock Université, 249 pages.

Dmitri, D. (2006). Which way do we go ? finding the function in the new corporate tax department. *Pennsylvania CPA journal*. Summer : pp. 33-35.

Dunbar, A.E., Philips, J.D. (2001). The Outsourcing of Corporate Tax Function Activities. *JATA*. 23 (2) : pp. 35-49.

Dupuis, J.C. (2008). La RSE, de la gouvernance de la firme à la gouvernance de réseau. *Revue Française de Gestion*. 34 (180) : pp. 159- 175.

El Aïsi, I. (2010). *Pratiques de gestion fiscale : déterminants et impacts sur la valeur des entreprises tunisiennes*. Thèse de Doctorat en sciences de Gestion, Institut Supérieur de Gestion de l'Université de Tunis, 310 pages.

Elgood, T. (2008). Structuring the tax function. SUPPLEMENT - Tax management in companies. *International Tax Review*, 44 : pp. 37- 40.

Elgood, T., De Baker, D. (2002). *The Best Practice tax Function*. PricewaterhouseCoopers.

Elgood, T., Paroissien, I., Quimby, L. (2004). *Tax Risk Management*. Pricewaterhouse-Coopers, 64 pages.

Elgood, T., Paroissien, I., Quimby, L. (2005). Managing global risk for multinationals. *Journal of International Taxation*. 16 (5): pp. 22- 27, 55.

Elgood, T., Fulton, T., Schutzman, M. (2008). *Tax Function effectiveness*. Price Waterhouse Coopers, édition CCH, 300 pages.

Erard, B., Feinstein, J.S. (1994). Honesty and evasion in the tax compliance game. *The Rand Journal of Economics*. Spring, 25(1): pp.1- 19.

Erasmus, D.N. (2009). Proactive Tax Risk Management. Research paper n°. 1435612, Thomas Jefferson School of law, California.

Erasmus, D.N. (2006). Tax planning as a part of a tax risk management process. *SAPICS* 28 th annual conference and exhibition, Sun City, South Africa.

Erle, B. (2008). Tax Risk Management and Board Responsibility. *In Tax and Corporate Governance* (Eds, Drexl, J., M.Hilty, R., Schön,W., Straus, J).Springer : pp. 205- 220.

Ernst & Young. (2004). Tax Risk Management : The evolving role of tax directors, 21

pages.

Ernst & Young. (2006). Tax risk : External Change, Internal Challenge, 28 pages.

Ernst & Young. (2008). Steady course, uncharted waters, 32 pages.

Fama, E.F., Jensen, M.C. (1983). Separation of ownership and control. *Journal of Law and Economics*. 26: pp. 301-325.

Felligham, J.C ; Newman, D.P. (1985). Strategic considerations in Audit. *The Accounting Review*. 60 (4): pp. 634-650.

Fendri, K. (2008). Les pouvoirs du juge fiscal en Tunisie. *Revue Tunisienne de Fiscalité*. 9: pp. 469- 489.

Finkelstein, S., D'Aveni, R. (1994). CEO duality as a double-edged sword: how boards of directors balance entrenchment avoidance and unity of command. *Academy of Management Journal.* 37 (5) : pp. 1079-1108.

Fleming, D.M., Whittenburg, G.E. (2007). Accounting of uncertainty. *Journal of Accountancy*. 204 (4) : pp. 68- 72.

Fourriques, M. (2007). Acte anormal de gestion et abus de droit. *Revue Française de Comptabilité*. 396 : pp. 7.

Freedman, J., Loomer, G., Vella, J. (2009). Corporate Tax Risk and Tax Avoidance: New Approaches. *British Tax Review.* 1: pp. 74- 116.

Freise, A., Link, S., Mayer, S. (2008). Taxation and Corporate governance – the state of the art. *In Tax and Corporate Governance* (Eds, Drexl, J., M.Hilty, R., Schön,W., Straus, J). Springer : pp. 357- 425.

Friant, A. (2008). Les juristes d'entreprise aux prises avec le risque juridique : perception du risque et réponses. *Cahiers de droit de l'entreprise.* 1. Janvier/février : pp. 44- 46.

Gadhoum, W. (2007). L'organisation du contrôle fiscal en Tunisie à travers la doctrine de l'administration fiscale. *Revue Tunisienne de Fiscalité*. 7: pp. 115- 127.

Garbarino, C. (2008). Aggressive Tax Strategies and Corporate Tax Governance: An Institutional Approach. Working paper.

Garcia, S.L., Barbadillo, R.E., Pérez, O.M. (2012). Audit committee and internal audit and the quality of earnings: empirical evidence from Spanish companies. *Journal of Management and Governance*. 16 (2) : pp. 305-331.

Gavard-Perret, M.L., Gotteland, D., Haon, C., Jolibert, A. (2009). *Méthodologie de la recherche. Réussir son mémoire ou sa thèse en sciences de gestion*. Pearson Education. 383 pages.

Gerschel, C. (1996). Le risque fiscal de la fusion rapide entre la société holding et la société cible après une opération de LBO. *Semaine Juridique Edition Enterprise*. 44/45 : pp. 465.

Gliz, A. (2010). Théorie des jeux et économie de l'information. Notes de cours. Ecole Supérieure de Commerce (Aghadir, Algérie). 197 pages.

Godard, L. Schatt, A. (2005). Faut-il limiter le cumul des fonctions dans les conseils d'administration ? Le cas français. *La Revue des Sciences de Gestion: Direction et Gestion*. 40 : pp. 61-73.

Gouadain, D. (2000). La complexité fiscale, un mal nécessaire ? *Annales des mines*. Septembre : pp. 4-14.

Graetz, M., Reinganum, J., Wilde, L. (1986). The tax Compliance Game : Toward an Interactive Theory of Law Enforcement. *Journal of Law, Econnomics and Organizatio*n. 2 (1) : pp. 1-32.

Grageda, E. (2010). Interaction between tax management and corporate governance in Mexico. In *Corporate Goveranance key issues*.

Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneidar, A., Church, B.K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions of future research. *Journal of Accounting Literature*. 23: pp. 194-244.

Gregory, C. (2002). A propos de la théorie des jeux non coopératifs.

Guerrien, B. (2002). *La théorie des jeux*. 3e édition entièrement refondue. Economica. 112 pages.

Guillaume, B. (2007). Les directions fiscales à l'heure de la communication financière. *Option finance*. 930 : pp.6.

Hamzaoui, M. (2005). *Audit : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne : Normes ISA 200, 315, 330 et 500*. Edition Pearson Village mondial, 256 pages.

Hanlon, M., Mills, L., Slemrod, J. (2005). An empirical examination of corporate tax non-compliance. Working paper.

Hanlon, M., Slemrod, J. (2009). What does tax aggressiveness signal ? evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *Journal of Public Economics*. 93 : pp. 126-141.

Harrison, J. R., Torres, D.L., Kukalis, S. (1988). The Changing of the Guard: Turnover and structural Change in the Top-Management positions. *Administrative Science Quarterly*. 33 (2) : pp. 211-232.

Hassid, O. (2008). *La gestion des risques*. 2eme édition, Dunod, Paris, 150 pages.

Heckly, C. (1987). *Rationalité économique et décisions fiscales*. Librairie générale de droit et de jurisprudence, Paris, 380 pages.

Hentati, A. (2008). L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés, rôle de l'expert-comptable. Mémoire pour l'obtention du di plôme d'expertise comptable. 157 pages.

Hermalin, B.E., Weisbach, M.S. (2003). Boards of directors as an endogenously determined institution: a survey of the economic literature. *FRBNY Economic policy Review*. 9 : pp. 7-26.

Hirigoyen, G. (2000). Droit et finance. Cahier de recherche numéro 2000-06. Centre de Recherche de l'IRGAE de l'Université Montesquieu-Bordeaux IV, 20 pages.

Hogan, JE., Mühlemann, M. (2006). Comptabilisation des positions fiscales incertaines-nouvelle interprétation n° 48 publiée par le FASB. *Tax News*. Ernst & Young, Octobre : p 4-5.

Huseynov, F., Klamm, B.K. (2012). Tax avoidance, Tax management and Corporate social responsibility. *Journal of Corporate Finance*. 18 (4) : pp. 804-827.

Ibrahim, N.A., Howard, D.P., Angelidis, J.P. (2003). Board members in the service industry : An empirical examination of the relationship between corporate social responsibility orientation and directorial type. *Journal of Business Ethics*. 47 (4) : pp. 393-401.

Institut arabe des chefs d'entreprises., Center of International Private Enterprise. (2008). Guide de bonnes pratiques de gouvernance des entreprises tunisiennes, 44 pages.

Institut arabe des chefs d'entreprises., Center of International Private Enterprise. (2009). Guide du rapport annuel des entreprises tunisiennes, 52 pages.

IFA., IFACI. (2009). *Le rôle de l'audit interne dans le gouvernement d'entreprise*. Paris, 60 pages.

IFACI., PRICEWATERHOUSECOOPERS., LANDWELL. 2005. *Le management des risques de l'entreprise cadre de référence, techniques d'application- COSO II report*. Editions d'organisation, 338 pages.

Jensen, M., Meckiling, W. (1976). Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. 3. pp.305-360.

Kilani, A. (2011). Experts comptables /avocats: chacun sa profession. www.gnet.tn. 11 mai 2011.

Kirchler, E., Maciejovsky, B., Schneider, F. (2003). Everyday representations of tax avoidance, tax evasion, and tax flight: Do legal differences matter? *Journal of Economic Psychology*. 24: pp. 535-553.

Klassen, K., Lisowsky, P., Mescall, D. (2012). Corporate Tax Compliance: The Role of Internal and External Preparers. Ssrn working paper. 54 pages.

KPMG. (2005). Tax Department Survey Executive Summary.

KPMG., ACI. (2009). *Ordonnance du 8 décembre 2008. Enjeux pour les comités d'audit*, 9 pages.

Krishnan, G., Visvanathan, G. (2008). Does the SOX definition of an accounting expert matter ? the association between audit committee director's expertise and conservatism. *Contemporary Accounting Research*. 25 (3) : pp. 827- 858.

Lacroque, J., Alepin, B. (2008). Coursing through the gray areas. *CA Magazine* 141 (1) : pp. 44- 46.

Lame, J. (2003). *Entreprise Risk Management : from Incentives to Controls*. Wiley finance, 319 pages.

Lanis,R., Richardson, G. (2011). The effect of board of director composition on coroprate tax aggressiveness. *Journal of Accounting and Public Policy*. 30 : pp.50-70.

Larin, GN., Buote, C., Duong, R. (2006). Aggressive Tax Planning and Inherent Risks: Would Canada Benefit by Adopting Tools Developed by Some of Its Trading Partners? The Canadian Context. *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques*. 74 pages.

Larin, GN., Duong, R., Jacques, M. (2009). Planifications fiscales audacieuses et risques inhérents : le Canada aurait-il avantage à profiter d'outils mis au point chez certains partenaires commerciaux ? Partie II : Outils chez les partenaires commerciaux, fascicule 5 : Etats-Unis- contexte général et introduction de l'approche américaine dans tous les azimuts. *Chaire de recherche en fiscalité et en finances publiques*. 34 pages.

Le Damany, S. (2005). La gestion des risques juridiques pour les dirigeants : mieux vaut prévenir que guérir. *Option finance*. 822 du 21 février : pp. 27.

Leimbach, M. (2008). Le management juridique : la maîtrise du risque juridique comme critère de performance de la fonction juridique d'une banque. *Cahiers de droit de l'entreprise*. 1. Janvier/février : pp. 38-42.

Le Ray, J. (2006). *Gérer les risques, Pourquoi ? Comment ?* Editions afnor, 392 pages.

Les nouvelles fiscales. (2003). Grandes entreprises : radiographie des directions fiscales. 893: pp. 7-8.

Les nouvelles fiscales. (2004). Grandes entreprises : radiographie de la fonction fiscale en entreprise. 920 : pp. 10-11.

Les nouvelles fiscales. *(2007)*. Radiographie des directions fiscales 2006. 982 : pp.23- 26.

L'Expert Comptable Suisse. 2004. Gestion du risque fiscal.

Louizi, G. (2006). Impact du conseil d'administration sur la performance des banques tunisiennes. 15ème conférence internationale de management stratégique. Annecy/ Genève, 13-16 juin, 38 pages.

Louisot, J.P. (2009). *Gestion des risques, 100 questions pour comprendre et agir*. Editions Afnor. 266 pages.

Maders, H.R., Masselin, J.L. (2009). *Contrôle interne des risques : cibler, évaluer, organiser, piloter, maitriser*. Editions d'organisation, 261 pages.

Mallette, P., Fowler, K.L. (1992). Effects of Board composition and Stock Ownership on the Adoption of Poison Pills. *Academy of Management Journal*. 35 (5): pp. 1010-1035.

Martin, P., Dibout, P., Gautier, J-L. (2007). La frontière entre abus de droit et optimisation s'est-elle déplacée ? *Revue de droit fiscal*. 47 (22) : pp. 8- 12.

Masson, A., Bouthinon-Dumas, H. (2011). L'approche «*Law & Management*». *Revue Trimestrielle de Droit Commercial et Economique*. Avril/ juin : pp. 233- 254.

Mauléon, F. (2009). Gouvernement d'entreprise et responsabilité sociale : les nouvelles attentes des parties prenantes. In *Gouvernance, éthique et responsabilité sociale de l'entreprise : état des lieux et perspectives*. Lavoisir, pp. 147-173.

Maurer, F. (2005). L'impact du risque de marché sur le résultat de l'entreprise. *Revue Française de gestion.* 31 (157): pp. 59- 78.

Maurer, F. (2006). Une approche intégrée de la gestion du risque pour les entreprises. *La Revue du Financier*. 159: pp.49- 66.

M'hamid, I., Hachana, R., OMRI, A. (2011). Diversite Genre Dans Le Conseil D'administration Et Performance Des Enterprises Tunisiennes Cotees. *Global Journal of Management and Business Research*. 11 : pp. 93-101.

Mills, L.F., Sansing, RC. (2000). Strategic Tax and financial reporting decisions : theory and evidence. *Contemporary Accounting Research*. 17 (1): pp. 85-106.

Mills, L.F., Robinson, L.A., Sansing, R.C. (2010). FIN 48 and Tax compliance. *The Accounting Review*. 85 (5) : pp. 1721-1742.

Moreau, F. (2002). *Comprendre et gérer les risques*. Editions d'Organisation, ouvrage collectif, 222 pages.

Motol, C. (2005). Les directions fiscales montent en puissance dans les entreprises. *Option finance*. 835: pp. 43-44.

Naban, DP. Sarvana Kumar, S. (2009). Tax risk management from a legal perspective. *Accountants today*. 1: pp. 28-33.

Ndonzuau, F. (2000). Le cumul des fonctions de président et de directeur général: quel effet sur la performance de l'entreprise? *Revue Française de Gestion*. pp. 4-14.

Neubig, T., Sangha, B. (2004). Tax Risk and Strong Corporate Governance. *Tax Executive.* 56 (2): pp. 114-119.

Newell, D. (2008). Au delà de l'information financière: considérations fiscales. *Compte à rebours*. Bulletin de Deloitte Canada sur le passage aux IFRS. Juin: pp. 4-5.

Nguéna, O.J. (2008). *Management des risques*. Editions ellipses. 188 pages.

Nigel, P. (2002). The role of internal auditor in relation to risk management. *Accountancy SA*, july 1.

Noirot, P., Walter, J. (2008). *Le contrôle interne pour créer de la valeur!* Afnor Editions, 195 pages.

OCDE. (2004). Gestion du r isque d'indiscipline fiscal : gérer et améliorer la discipline fiscale. Forum sur l'administration de l'impôt, 79 pages.

OCDE. (2008). Etude du rôle des intermédiaires fiscaux, 95 pages.

OCDE. (2009). Corporate governance and tax risk management, 26 pages.

Omri, A., Meh ri, B. (2003). Conseil d'administration et performance des entreprises tunisiennes. *Africain Administrative studies*. 60.

Omri, M.A. (1996). Impact de la fiscalité sur l'activité exploration-production des hydrocarbures en Tunisie. *Revue française de l'énergie.* 477 ; Editions techniques et économiques ; Paris.

Omri, M.A., El Aissi, I. (2012). The determinants of corporate tax avoidance in Tunisian context. *International Journal of Revenue management*. 6 (3-4) : pp. 158- 174.

Omri, M.A., Menchaoui, I. (2012), Determinants of practice of corporate tax in Tunisian context. *International Journal of Managerial and Financial Accounting*. 4 (4) : pp. 325 - 338.

Omri, M.A., **Rekik, H.** (2011). Réalité de l'imposition des entreprises tunisiennes. *Recherches en Sciences de Gestion*. 85.

Otusanya, O.J. (2010). The Role of Multinational Companies in Tax Evasion and Tax Avoidance: The Case of Nigeria. *Critical Perspectives on Accounting.* 22 (3): pp. 316- 332.

Oyedele, T. (2006). Understanding and managing tax risk. PWC Nigéria.

Owens, J.P. (2008). Good Corporate Governance : the tax dimension. *In Tax and Corporate Governance* (Eds, Drexl, J., M.Hilty, R., Schön,W., Straus, J).Springer : pp. 9-12.

Parent, B. (2004). En quatre ans, le chemin parcouru est considérable. *Enjeux*. Octobre: pp. 154- 155.

Paté-Cornell, M.E. (2002). Risk and uncertainty analysis under in government safety decisions. *Risk analysis*. 22 (3) : pp. 633-646.

Pénard, T. (2007). Introduction à la théorie des jeux. Université de RENNE 1.

Perrotin, F. (2007). Les rapports entre les entreprises et l'administration fiscale au beau fixe. *Petites affiches*. 31 décembre. 261 : pp. 4- 7.

Perry, J., De Fontnouvelle (2005). Measuring Reputational Risk: The Market Reaction to Operational Loss Announcements. Working Paper.

Peasnell, K.V., Peter, F.P., Steven, Y. (2003). Managerial equity ownership and the demand for outside directors. *European Financial Management*. 9: pp. 231-250.

Perez, Roland. (2009). *La gouvernance de l'entreprise*. Repères n° 358. Paris: La Découverte, 128 pages.

Picard, R.G. (2004). A Typology of Risk in Family Media Entreprises. *Journal of Media Business Studies*. 1 (1): pp. 71-83.

Pochet C., Seny Kan, K. (2008). Privatisation du secteur autoroutier français et gouvernance partenariale : le cas Vinci-ASF**.** La comptabilité, le contrôle et l'audit entre changement et stabilité, France, disponible sur[http://hal-paris1.archives-ouvertes.fr/halshs-00525823], 39 pages.

Prawitt, D.F., Smith, J.L., Wood, D.A. (2009). Internal audit characteristics and earnings management. *The Accounting Review*. 84 (4): pp. 1255-1280.

Pricewaterhousecoopers. (2004). Tax Risk management.

Rayner, J. (2004). Managing reputational risk. Abbey Consulting.

Rego, S.O., Wilson, R. (2012). Equity risk incentives and corporate tax aggressiveness. *Journal of Accounting Research.* 50: pp.775-810.

Reinganum, J., Wild, L. (1986). Equilibrium Verification and Reporting Policies in a Model of Tax Compliance. *International Economic Review.* 27: pp.739- 760.

Rekik, H., Omri, M.A. (2009). Analyse comparative des déterminants du t aux d'imposition effectif des entreprises : T unisie –Maroc. *Revue Marocaine de Gestion et d'Economie*. 1 : pp. 1-26.

Renard, J. (2009). *Théorie et pratique de l'audit interne*. Editions d'organisations. 469 pages.

Rezaee, Z. (2005). Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*. 16 : pp. 277-298.

Rhodes, S.C. (1999). The Impact of Multiple Component Reporting on Tax Compliance and Audit Strategy ». *The Accounting Review.* 74 (1): pp. 63- 85.

Richardson, G., Taylor, G., Lanis, R. (2012). The Impact of Risk Management and Audit Characteristics on Corporate Tax Aggressiveness: An Empirical Analysis. *Journal of Accounting and Public Policy Conference at the London School of Economics.*

Robinson, P., Schlaeger, M., Germann, V. (2008). Indirect tax risk management for multinational companies. Awareness of the importance of indirect tax risk management is increasing. *MWST.* 8: pp. 615- 620.

Ross, A. (2005). Reputation: Risk of risks. *The Economist*, Economist Intelligence Unit.

Rossignol, J.L., Chadefaux, M. (2001). Ethique et comportement fiscal de l'entreprise. *Entreprise Ethique* 15, n° spécial Fiscalité et Ethique : pp.12 – 21.

Rossignol, J.L. (2002a). Risque et fiscalité de l'entreprise. *Droit et Patrimoine.* 109: pp. 26- 30.

Rossignol, J.L. (2002b). Retour sur une évidence. Les relations experts-comptables/ avocats : plaidoyer pour une cohabitation dynamique et harmonieuse. *L'expert-comptable de demain*. 73 : pp. 21- 23.

Rossignol, J.L. (2010). Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise. *Revue Management & Avenir.* 33: pp.156 – 167.

Rossignol, J.L. (2003). Fiscalité et profession comptable. *Les nouvelles fiscales*. 896: pp. 20- 26.

Ruud, T.F., Linsi, A.T. (1999). Nouvelle définition de l'audit interne selon l'Institute of Internal Auditing. *L'Expert comptable suisse*. Décembre : pp.1156.

Russ, N. (2008). Reducing Tax Risk- a New Zealand Legal Perspective. Inter-Pacific Bar Association annual conference in Los Angeles.

Sansing, R.C. (1993). Information acquisition in a tax compliance game. *The Accounting Review*. 68 (4) : pp. 874-884.

Sartori, N. (2008). Effects of strategic tax behaviors on corporate governance. Working paper.

Saulquin, J.Y. (2009). *Systèmes de gouvernance*. In Gouvernance, éthique et responsabilité sociale de l'entreprise : état des lieux et perspectives. Lavoisir, pp. 23- 48.

Schmidt, C. (2001). *La théorie des jeux. Essai d'interprétation*. 435 pages

Schmidt, J. (2012). *Lamy fiscal Tome 1, Impôt sur les sociétés et BIC, TVA et taxes indirectes, taxes assises sur les salaires, fiscalité des associations, impôts locaux, opérations internationals.* Edition 2012, Lamy, Paris. 161 pages.

Schön, W. (2008). Tax and corporate governance : a legal approach. *In Tax and Corporate Governance* (Eds, Drexl, J., M.Hilty, R., Schön,W., Straus, J).Springer : pp. 31- 61.

Self, H. (2008). Acceptable Tax avoidance? In Beyond boundaries: developing approaches to tax avoidance and tax risk management. OXFORD university. Center For Business Taxation, pp. 151- 155.

Serlooten, P. (2007). Liberté de gestion et droit fiscal : la réalité et le renouvellement de l'encadrement de la liberté. *Revue de droit fiscal*. 12 : pp. 6- 11.

Serlooten, P. (2011). *Droit fiscal des affaires. 10e edition*. Dalloz. 736 pages.

Shivdasani. A. *(*1993). Board composition, ownership structure and hostile takeovers. *Journal* of *Accounting* and *Economics*. 16 : pp. 199-208.

Sikka, P. (2010). Smoke and mirrors: Corporate social responsibility and tax avoidance. *Accounting Forum*. 34: pp. 153-168.

Smaîli, N. (2006). *La gouvernance comme moyen de prévention et de détection des irrégularités comptables pouvant mener à la fraude*. Thèse de doctorat, HEC Montréal.

Stacey, J.A. (2005). Managing Tax risk: Weighing risk, opportunity, and transparency in a more restrictive regulatory and governance environment. Deloitte & Touche.

Stambaugh, F. (1996). Risk and Value at Risk. *European Management Journal*. 14 (6): pp. 612- 621.

Steinmetz, S., Courtial, B., Denis, V. (2004). L'évaluation et la communication sur les risques face aux nouvelles exigences de la communauté financière. *Option finance*. 802 : pp. 55-57.

Stolowy, H., Pujol, E., Molinari, M. (2003). Audit financier et contrôle interne. L'apport de la loi Sarbanes-Oxly. *Revue Française de gestion*. 147: pp. 133-143.

Thepot, J. (1998). *Gestion et théorie des jeux*. L'interaction stratégique dans la décision. FNEGE. 267 pages.

Tarantino, A. (2008). *Governance, Risk and Compliance Handbook: technology, Finance, Environmental and International Guidance and Best Practices*. John Wiley & Sons, 972 pages.

Tusek, B., Pokrovac, I. (2010). The role of internal audit function in risk management : croatia and europe comparison. Fifth International Conference of the School of Economics and Business in Sarajevo.

Thisse, J.F. (2008). *Théorie des jeux: une introduction*. 62 pages.

Turki, A., Ben Sedrine, N. (2012). Ownership structure, Board characteristics and Corporate Performance in Tunisia. *International Journal of Business and Management*. 7 (4) : pp. 121- 132.

Umbhauer, G. (2002). *Théorie des jeux appliquée à la gestion*. Editions EMS. 279 pages.

Uzun, H., Szewczyk, S.H., Varma, R. (2004). Board composition and corporate fraud. *Financial Analysts Journal*. 60 (3) : pp. 33- 43.

Verdun, F. (2006). *La gestion des risques juridiques*. Editions d'organisation, 174 pages.

Westphal, J.D., Zajac, E.J. (1995). Who shall govern? CEO/board power, demographic similarity, and new director selection. *Administrative Science Quarterly*. 40 (1) : pp. 60-84.

Whidbee, D.A (1997), "Board composition and control of shareholder voting rights in the banking industry", *Financial Management*.

Williams, D. (2007). Tax and Corporate Social Responsibility. KPMG. 53 pages.

Wunder, H.F. (2009). Tax Risk Management and the Multinational Enterprise. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation.* 18: pp. 14-28.

Yaïch, A. (2004a). La comptabilité des sociétés commerciales et la fiscalité. *La Revue comptable et financière*. 65.

Yaïch, A. (2004b). La culture du risque. *La revue comptable et financière.* 66 (4).

Yaïch, A. (2007). La maîtrise des risques fiscaux. *In l'impôt sur les sociétés 2007*. Les éditions Raouf Yaïch.

Yaïch, A. (2009). *La doctrine administrative en matière de contrôle fiscal et de contentieux de l'impôt*. Les éditions Raouf YAICH. 311 pages

Yildizoglu, M. (2003), *Introduction à la théorie des jeux*. Dunod, collection Eco Sup, 165 pages.

Yildizoglu, M. (2010). *Introduction à la théorie des jeux*. Manuel et exercices corrigés. 2e édition Dunod, 176 pages.

Zhang, Y., Zhou, J., Zhou, N. (2007). Audit committee *quality, auditor independence, and* internal control weaknesses. *Journal of accounting and public policy.* 26 (3) :pp. 300-329.

Zeghal, D., Ajili, K. (2005). Gérer le risque à l'échelle de l'entreprise: l'autre facette de la gouvernance d'entreprise. *Gestion* 30 (3): pp. 104-114.

Zheng, T. (2002). Taxpayer's tax and financial reporting decisions in a game theoretical model. *Canadian Journal of Administrative Sciences*. 19 (2) : pp. 155- 172.

Annexe

Objet : Questionnaire de recherche sur la gestion du risque fiscal des entreprises tunisiennes

Tunis le 26/04/2012

Madame, Monsieur,

Dans le cadre de la préparation de ma thèse de doctorat en méthodes financières et comptables à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Tunis, je me suis intéressée à la problématique de recherche suivante : *« la gestion du risque fiscal des entreprises tunisiennes : fondement théorique et rôle des acteurs ».* L'objectif de cette étude est d'examiner le rôle de plusieurs acteurs (la fonction fiscale de l'entreprise, le conseil d'administration, la fonction d'audit interne et le conseil externe) dans l'optimisation du risque fiscal des entreprises. Ce dernier peut être un risque de non respect des règles fiscales, comme il peut être un risque de gestion fiscale (telle que la méconnaissance des avantages fiscaux qui pourrait engendrer un manque à gagner pour l'entreprise).

Comme moyen d'investigation, je soumets à votre attention le questionnaire ci-joint, tout en vous assurant que les données recueillies seront strictement confidentielles et exclusivement réservées pour les besoins statistiques de mon étude. Les résultats de cette étude pourront vous être communiqués si vous le désirez.

N'ignorant pas les responsabilités qui sont les vôtres ainsi que le peu de temps que vous pouvez consacrer à de tels travaux, je vous remercie, par avance, de tout l'intérêt que vous voudrez bien y accorder et vous prie de croire, Madame, Monsieur, en l'expression de ma plus respectueuse considération.

Mouna GUEDRIB

La gestion du risque fiscal des entreprises : fondement théorique et rôle des acteurs
Questionnaire destiné aux sociétés cotées à la bourse des valeurs mobilières de Tunis

Etabli par Mouna GUEDRIB
Doctorante en méthodes financières et comptables à la Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Tunis

- Informations sur la fonction fiscale de l'entreprise
- Informations sur le conseil d'administration de l'entreprise
- Informations sur la fonction d'audit interne
- Informations sur le conseil externe
- Informations sur les choix fiscaux stratégiques de l'entreprise
- Informations sur la relation avec l'administration fiscale

Nom de l'Entreprise:……
Nom et prénom du contact:……
Fonction……
Tel:……***Fax :***……
Email :……***Web :***……

I- Informations sur la fonction fiscale de l'entreprise

Questions	2007	2008	2009	2010	2011
1- Existe-t-il un s ervice ou une direction fiscale au sein de votre entreprise ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non (Voir question 11)	☐	☐	☐	☐	☐
Si oui,					
2- Quel est l'effectif de ce service ou de cette direction ?	……	……	……	……	……
3- Ce service est rattaché :					
- A la direction comptable et/ou financière ?	☐	☐	☐	☐	☐
- A la direction générale ?	☐	☐	☐	☐	☐
- A la direction juridique ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Au secrétariat général ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Autre (à préciser)	…… ……	…… ……	…… ……	…… ……	…… ……
4- Quelle est la formation de son responsable ?					
- Etudes supérieures en comptabilité	☐	☐	☐	☐	☐
- Etudes supérieures en droit	☐	☐	☐	☐	☐

- Etudes supérieures en fiscalité	☐	☐	☐	☐	☐
- Autres (à préciser)	……	……	……	…...	…..
	……	……	……	…...	…..
5- Quelle est le nombre d'années passées par le responsable fiscal sur ce poste ?	…..	…..	…..	…..	…..
6- Veuillez répartir le personnel du service fiscal de l'entreprise selon son niveau de formation :					
- Technicien	☐	☐	☐	☐	☐
- Technicien supérieur	☐	☐	☐	☐	☐
- Titulaire d'une maîtrise	☐	☐	☐	☐	☐
- Titulaire d'un diplôme de master	☐	☐	☐	☐	☐
- Licence	☐	☐	☐	☐	☐
- Autre (à préciser)	……	……	……	……	……
	……	……	……	……	……
7- Veuillez répartir le personnel du service fiscal selon la nature de sa formation :					
- Etudes supérieures en comptabilité	☐	☐	☐	☐	☐
- Etudes supérieures en fiscalité	☐	☐	☐	☐	☐
- Etudes supérieures en droit	☐	☐	☐	☐	☐
- Autre (à préciser)	……	……	……	…..	……
	……	……	……	…..	……
8- Au cours de l'année, l'entreprise a-t-elle organisé une formation au profit de son personnel fiscal pour mettre à jour ses connaissances fiscales?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
9- Le service fiscal est-il responsable :					
- De l'établissement des états fiscaux obligatoires ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Du contrôle des états fiscaux établis par le service de la comptabilité?	☐	☐	☐	☐	☐
- D'une veille régulière en matière de la réglementation fiscale ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Du bénéfice des avantages fiscaux ?	☐	☐	☐	☐	☐
- De l'identification de risques fiscaux éventuels ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Autre (à préciser)	……	……	……	……	……
	……	……	……	…….	……
	…….	……	……	…….	……
10- Le service fiscal adresse-t-il un rapport sur la situation fiscale de l'entreprise au conseil d'administration ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐

11- Existe-t-il, au sein d'autres services, une ou plusieurs personnes chargées des problèmes fiscaux ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
Si oui, préciser la nature du service ou de la direction en question :					
- La direction comptable et financière ?	☐	☐	☐	☐	☐
- La direction générale ?	☐	☐	☐	☐	☐
- La direction juridique ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Le secrétariat général ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Autre (à préciser)	…… ……	…… ……	…… ……	….. …..	…… ……
12- L'entreprise a-t-elle comptabilisé des provisions pour risque au titre de charges probables d'impôt ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐

II- <u>Informations sur le conseil d'administration de l'entreprise</u>

Questions	2007	2008	2009	2010	2011
1- Veuillez indiquer la répartition des membres du conseil d'administration selon les catégories qui suivent :					
- Administrateurs internes : dirigeants et cadres de l'entreprise	…..	…..	……	……	……
- Administrateurs affiliés : qui ont un lien familial avec le DG ou le PDG de l'entreprise, une relation d'affaire avec l'entreprise (consultant, avocat, banquier, fournisseur, client…) et qui sont des anciens employés de l'entreprise	…..	……	……	……	……
- Administrateurs externes : qui n'ont aucun lien avec l'entreprise à part le poste détenu au sein du conseil d'administration.	……	…..	……	……	……
2- Disposez-vous d'un comité d'audit ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non (A question 6)	☐	☐	☐	☐	☐
Si oui,					
3- Quel est l'effectif de ce comité ?	……	…...	……	……	……
4- Quel est le nombre d'administrateurs externes au sein de ce comité ?	……	……	……	……	……

5- Existe-t-il, au sein de ce comité, un membre dont la formation universitaire est en comptabilité ou en fiscalité ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
6- Existe-t-il, au sein du c onseil d'administration, un membre dont la formation universitaire est en comptabilité ou en fiscalité?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
7- Le conseil d'administration participe t-il aux décisions fiscales stratégiques de l'entreprise ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐

III- Informations sur la fonction d'audit interne de l'entreprise

Questions	2007	2008	2009	2010	2011
1- L'entreprise dispose-t-elle d'une fonction d'audit interne ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
Si oui,					
2- Quel est l'effectif de cette fonction ?	……	…..	…..	……	……
3- Cette fonction procède-t-elle à u ne revue indépendante de la fonction fiscale ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
4- La fonction d'audit interne contient-elle de membres dont la formation universitaire est en comptabilité ou en fiscalité ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
Si oui, veuillez préciser le nombre de ces membres	……	……	……	……	……

IV-Informations sur le conseil externe

Questions	2007	2008	2009	2010	2011
1- Avez-vous recours à un conseil externe en matière fiscale ?					
- Oui	☐	☐	☐	☐	☐
- Non	☐	☐	☐	☐	☐
Si oui,					

2- S'agit-il d'un :					
- Expert comptable ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Conseil fiscal ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Avocat ?	☐	☐	☐	☐	☐
- Bureau d'encadrement et d'assistance fiscale ?	☐	☐	☐	☐	☐
3- S'il est un e xpert comptable, conseil fiscal ou avocat, appartient-il à un cabinet :					
- National ?	☐	☐	☐	☐	☐
- International ?	☐	☐	☐	☐	☐
4- Le conseil externe en matière fiscale intervient-il :					
- De façon permanente ?	☐	☐	☐	☐	☐
- De façon ponctuelle ?	☐	☐	☐	☐	☐
5- Qu'elle est la nature de la mission réalisée par ce conseil externe :					
- Audit fiscal	☐	☐	☐	☐	☐
- Consulting fiscal (consultation à titre occasionnel sur une question technique ou da ns la cadre d'une opération spécifique)	☐	☐	☐	☐	☐
- Assistance au contrôle fiscal	☐	☐	☐	☐	☐
- Autres (à préciser)	……	……	……	……	……
	……	……	……	……	……
	……	……	……	……	……
6- Qu'attendez-vous de ce conseil externe ? (classer de 1 à 6 par ordre décroissant d'importance, en retenant 1 pour l'item que vous jugez le plus important)					
- une plus grande sécurité face à l'administration fiscale	☐	☐	☐	☐	☐
- un contrôle qualité pour la tenue des comptes	☐	☐	☐	☐	☐
- des conseils en matière de gestion	☐	☐	☐	☐	☐
- des conseils en matière d'optimisation fiscale	☐	☐	☐	☐	☐
- une assistance en matière de contrôle fiscal	☐	☐	☐	☐	☐
- une assistance fiscale lors de la réalisation d'opérations spécifiques	☐	☐	☐	☐	☐
- un double contrôle de la régularité et de l'efficacité fiscale	☐	☐	☐	☐	☐
- autre (à préciser)	……	……	……	……	……
	……	……	……	……	……

V- <u>Informations sur les choix fiscaux stratégiques de l'entreprise</u>

1- Quand votre entreprise est face à u n choix fiscal stratégique (en matière de restructurations, perspectives de développements internationaux…), qui participe au processus de décision :

- le service fiscal ? ☐
- le service comptable ? ☐
- la direction financière ? ☐
- la direction générale ? ☐
- le conseil externe ? ☐
- le conseil d'administration ? ☐
- autre (à préciser) :

2- En cas de divergence des points de vue, qui décide finalement :

- le service fiscal ? ☐
- le service comptable ? ☐
- la direction financière ? ☐
- la direction générale ? ☐
- le conseil externe ? ☐
- le conseil d'administration ? ☐
- autre (à préciser) :

VI-<u>Informations sur la relation avec l'administration fiscale</u>

1- Veuillez classer par ordre décroissant d'importance en retenant 1 pour l'item que vous jugez le plus important, la nature des problèmes avec l'administration fiscale tunisienne:

- lourdeur de la charge fiscale ….
- ambigüité et complexité de certaines dispositions fiscales ….
- les changements fréquents de la réglementation fiscale ….
- manque de communication entre l'entreprise et l'administration ….
- autre (à préciser) :

2- Pensez-vous que l'adoption de la technique du rescrit aide à résoudre les problèmes fiscaux de l'entreprise ?

- oui ☐
- non ☐

3- Selon vous, la création de la direction des grandes entreprises a-t-elle amélioré le service fourni par l'administration fiscale tunisienne?

- oui ☐
- non ☐

<u>Merci pour votre collaboration</u>

Table des matières

Dédicaces 2
Remerciements 3
Sommaire 4
Introduction Générale 5
1. Contexte et motivation 6
2. Objectif et pertinence de la recherche 9
3. Méthodologie et résultats 10
4. Organisation du document 14
Chapitre 1 : Définition Des Concepts 16
Section 1 : Risque fiscal : Définitions, Caractéristiques et Typologies 18
1. Définition et caractéristiques propres du risque fiscal : une revue de la littérature 18
1.1. Définition du risque d'entreprise 18
1.1.1. Définitions génériques de la notion de risque 18
1.1.2. L'entreprise et le risque 20
1.2. Typologie des risques de l'entreprise 22
1.2.1. Critères de classification des risques de l'entreprise 22
1.2.2. Nature des risques de l'entreprise 24
1.3. Définitions du risque fiscal : une revue de la littérature 31
1.3.1. Caractéristiques générales du risque fiscal 33
1.3.2. Attributs spécifiques du risque fiscal 47
1.4. Typologies du risque fiscal : une revue de la littérature 58
2. Définition et typologie du risque fiscal : une proposition de synthèse 60
2.1. Définition du risque fiscal 60
2.2. Typologie du risque fiscal 63
2.2.1. Risque de non-conformité 63
2.2.2. Risque d'opportunité 65
Section 2 : Gestion du risque fiscal : Définition et Étapes 71
1. Gestion des risques de l'entreprise : définition et étapes 71
1.1. Définition de la gestion des risques de l'entreprise 71
1.2. Etapes de la gestion des risques de l'entreprise 74
2. Définition et caractéristiques de la gestion du risque fiscal de l'entreprise 75
3. Etapes d'une gestion préventive et curative du risque fiscal 78
3.1. Détection des risques fiscaux 79
3.1.1. Détermination de la position globale de l'entreprise à l'égard de l'impôt 80
3.1.2. Formation d'une équipe fiscale 80
3.1.3. Conception, documentation et communication de la stratégie de gestion du risque fiscal .. 81
3.1.4. Recours à des conseils externes en matière fiscale 82
3.1.5. Dialogue avec l'administration fiscale 82
3.2. Traitement et contrôle des risques fiscaux 84
Conclusion 86
Chapitre 2 : Fondement Théorique De La Recherche 87
Section 1 : Théorie des jeux : modélisation du comportement de l'administration fiscale et de l'entreprise à l'égard du risque fiscal 89
1. Théorie des jeux et domaine fiscal : une revue de la littérature 89
1.1. Eclairage sur la théorie des jeux 90
1.2. Théorie des jeux et discipline des sciences de gestion 93

1.3. Théorie des jeux et impôt: une analyse des comportements de l'entreprise et de l'administration fiscale..... 94
1.3.1. Déclaration du seul résultat fiscal par le contribuable..... 94
1.3.2. Déclaration multidimensionnelle par le contribuable..... 99
2. Introduction du risque fiscal dans le jeu entre l'entreprise et l'administration fiscale.....105
2.1. Présentation du jeu..... 105
2.1.1. Joueurs..... 106
2.1.2. Stratégies des joueurs..... 106
2.1.3. Nature du jeu.....107
2.2. Déroulement du jeu..... 108
2.3. Equilibre du jeu..... 112
2.3.1. L'entreprise..... 112
2.3.2. L'administration fiscale..... 114
Section 2 : Théorie partenariale de la gouvernance et risque fiscal.....118
1. Théorie partenariale de la gouvernance et gestion des risques.....118
2. Contribution partenariale à la gestion des risques de l'entreprise.....122
2.1. Contribution des acteurs internes à la gestion des risques de l'entreprise..... 122
2.1.1. Conseil d'administration..... 122
2.1.2. Management de l'entreprise..... 123
2.1.3. Fonction d'audit interne..... 124
2.2. Contribution des acteurs externes à la gestion des risques de l'entreprise..... 125
2.2.1. Auditeur externe..... 125
2.2.2. Organismes réglementaires..... 126
2.2.3. Autres partenaires de l'entreprise..... 126
3. Risque fiscal, gouvernance actionnariale et gouvernance partenariale.....127
3.1. Risque fiscal et gouvernance actionnariale : explication théorique.....127
3.2. Risque fiscal et gouvernance actionnariale : évidence empirique..... 129
3.3. Risque fiscal et gouvernance partenariale..... 133
4. Gestion du risque fiscal, responsabilité sociale et culture fiscale de l'entreprise.....134
4.1. Risque fiscal et responsabilité sociale de l'entreprise..... 134
4.2. Gestion du risque fiscal et culture fiscale de l'entreprise.....137
Section 3 : Acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal.....140
1. Rôle des acteurs internes dans la gestion du risque fiscal.....140
1.1. Conseil d'administration..... 140
1.1.1. Rôle du conseil d'administration dans la gestion du risque fiscal..... 140
1.1.2. Travaux empiriques sur le rôle du conseil d'administration dans la réduction du risque fiscal des entreprises..... 144
1.1.3. Développement des hypothèses.....147
1.2. Fonction fiscale..... 151
1.2.1. Objectifs et rôles de la fonction fiscale..... 152
1.2.2. Internalisation et externalisation de la fonction fiscale..... 154
1.2.3. Organisation en interne de la fonction fiscale..... 155
1.2.4. Profil du personnel de la fonction fiscale.....157
1.2.5. Lien avec les acteurs internes et externes à l'entreprise..... 159
1.3. Fonction d'audit interne..... 161
2. Rôle des acteurs externes dans la gestion du risque fiscal.....164
2.1. Conseil externe..... 164
2.1.1. Personnes pouvant exercer la fonction de conseil externe..... 165
2.1.2. Missions fiscales spéciales..... 169
2.1.3. Stratégies de lutte contre les pratiques de planification fiscale agressives des conseils externes 172
2.2. Commissaire aux comptes.....176

2.3. Législateur 179
2.3.1. Obligations de divulgation d'informations sur le système de contrôle interne 180
2.3.2. Obligation de comptabilisation du risque fiscal 181
2.3.3. Guides de bonne conduite en matière de gouvernance d'entreprise et de publication d'informations sur le système de contrôle interne 186
2.4. Administration fiscale 187
2.4.1. Mesures de gestion du risque fiscal adoptées par les administrations fiscales dans le monde 187
2.4.2. Nouvelles mesures adoptées par les autorités fiscales tunisiennes 191
2.5. Juge fiscal 193
Conclusion 199
Chapitre 3 : Méthodologie Et Résultats De La Recherche 200
Section 1 : Méthodologie de la recherche 202
1. Analyse des arrêts fiscaux rendus en cassation 202
2. Analyse des états financiers et des rapports des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées 203
3. Régression logistique 203
3.1. Présentation générale de l'échantillon 203
3.2. Méthode de collecte des données 205
3.3. Définition et mesure des variables retenues 207
3.3.1. Mesure de la variable endogène : le risque fiscal 207
3.3.2. Mesure des variables exogènes 210
3.3.3. Mesure des variables de contrôle 212
3.4. Spécification du modèle d'analyse 215
Section 2: Résultats et Interprétation 218
1. Résultats de l'analyse de la jurisprudence fiscale tunisienne 218
1.1. Présentation de l'échantillon 219
1.2. Analyse des arrêts fiscaux de cassation 223
1.2.1. Défaillances liées aux entreprises 223
1.2.2. Défaillances liées à la fonction de vérification exercée par l'administration fiscale 231
1.2.3. Défaillances de la procédure judiciaire 235
2. Résultats de l'analyse des états financiers et des rapports généraux des commissaires aux comptes des sociétés tunisiennes cotées 241
2.1. Présentation de l'échantillon 241
2.2. Analyse de contenu des états financiers des sociétés tunisiennes cotées 242
2.2.1. Régime fiscal de la société 244
2.2.2. Tableau de détermination du résultat fiscal 249
2.2.3. Informations sur les avantages fiscaux 253
2.2.4. Risque fiscal 258
2.2.5. Informations fiscales liées aux groupes 272
3. Résultats de la conduite de régressions et Analyse des données issues du questionnaire 282
3.1. Examen de l'impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal 282
3.1.1. Statistiques descriptives 282
3.1.2. Analyses univariées 287
3.1.3. Tests multivariés et vérification des hypothèses 290
3.1.4. Répartition de l'échantillon par secteur et conduite de la régression logistique pour chaque secteur 292
3.1.5. Déterminants de la gestion comptable du risque fiscal 295
3.1.6. Risque fiscal non lié à des opérations de contrôle fiscal : examen des déterminants 303
3.2. Discussion des résultats au regard des caractéristiques de l'entreprise 315
3.2.1. Caractéristiques du service fiscal 315
3.2.2. Conseil d'administration 322
3.2.3. Conseil externe 324

3.2.4. Choix fiscaux stratégiques de l'entreprise 330
3.2.5. Relation avec l'administration fiscale 331
Conclusion 336
Conclusion Générale 339
Bibliographie 346
Annexe 359
Table des matières 366
Liste des Figures 370
Liste des Tableaux 371
Liste des abréviations 373

Liste des Figures

Figure 1 : La relation entre l'incertitude, le risque et les résultats de l'entreprise (Picard, 2004, p.72).....21
Figure 2 : De l'honnêteté à la fraude un continuum de comportements (Bazard, 2005, p. 17).....36
Figure 3 : Risque fiscal : typologie, sources et sanctions.....69
Figure 4: Chronologie des principaux événements.....109
Figure 5 : Les divers acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal.....196
Figure 6 : Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal.....197
Figure 7 : Répartition de l'échantillon des sociétés tunisiennes cotées par secteur d'activité. 204
Figure 8 : Schéma récapitulatif de la méthodologie de recherche.....217
Figure 9 : Procédure de pré-recours juridictionnel en matière fiscale.....219
Figure 10 : Résultats de la conduite de la régression logistique sur l'échantillon total des sociétés tunisiennes cotées 292
Figure 11 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur d'activité 295
Figure 12 : Résultats de la conduite de la régression logistique sur l'échantillon total des sociétés tunisiennes cotées (provision pour impôts).....300
Figure 13 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur d'activité (provision pour impôts) 303
Figure 14 : Résultats de la conduite de la régression logistique sur l'échantillon total des sociétés tunisiennes cotées (risque fiscal non lié au contrôle).....309
Figure 15 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur d'activité (risque fiscal non lié à une opération de contrôle fiscal).....311

Liste des Tableaux

Tableau 1 : Tableau récapitulatif des sources du risque fiscal 52
Tableau 2 : Forme normale du jeu 109
Tableau 3: Tableau récapitulatif des hypothèses 198
Tableau 4: Arrêts fiscaux rendus en cassation pour les années 2005, 2006, 2007 et 2008 202
Tableau 5: Procédure de constitution de l'échantillon 204
Tableau 6: Responsabilités des personnes qui ont rempli le questionnaire 206
Tableau 7: Mesure des variables 216
Tableau 8: Répartition des arrêts par région d'appartenance des entreprises. 219
Tableau 9 : Classification des arrêts fiscaux rendus en cassation 220
Tableau 10 : Répartition des affaires selon l'organe judiciaire de premier recours 222
Tableau 11 : Répartition des arrêts selon la décision du tribunal administratif 223
Tableau 12 : Défaillances fiscales des entreprises 224
Tableau 13 : Principales sources du risque fiscal 229
Tableau 14 : Défaillances liées à l'activité de vérification exercée par l'administration fiscale 232
Tableau 15 : Défaillances liées au travail de la CSTO 236
Tableau 16 : Défaillances liées au travail de la cour d'appel. 238
Tableau 17 : Nombre des sociétés cotées à la BVMT durant la période d'étude 241
Tableau 18 : Répartition des sociétés tunisiennes cotées par secteur d'activité 241
Tableau 19 : Statistiques relatives aux sociétés qui divulguent le régime fiscal 244
Tableau 20 : Emplacement de divulgation du régime fiscal 245
Tableau 21 : Extraits de divulgation des sociétés sur le régime fiscal 246
Tableau 22 : Statistiques relatives à la divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal 249
Tableau 23 : Statistiques détaillées sur les entreprises qui ont divulgué le TDRF (par secteur) 250
Tableau 24 : Statistiques détaillées sur les entreprises qui ont divulgué le TDRF (par rapport au nombre total d'entreprises pour chaque secteur) 250
Tableau 25 : Statistiques sur la méthode de présentation du TDRF 251
Tableau 26 : Emplacement de la divulgation du tableau de détermination du résultat fiscal 252
Tableau 27 : Etat de rapprochement des résultats issus du régime fiscal et du TDRF 253
Tableau 28 : Statistiques relatives aux sociétés qui bénéficient des avantages fiscaux 254
Tableau 29 : Nature des avantages fiscaux publiés par les sociétés tunisiennes cotées 256
Tableau 30 : Statistiques relatives à la divulgation d'informations sur le risque fiscal 259
Tableau 31 : Répartition des divulgations sur le risque fiscal par secteur d'activité 259
Tableau 32 : Statistiques sur les risques fiscaux des sociétés tunisiennes cotées 260
Tableau 33 : Phase de constatation du risque fiscal 261
Tableau 34 : Sources du risque fiscal 262
Tableau 35 : Statistiques sur les risques et les provisions 268
Tableau 36 : Emplacements des risques divulgués par les sociétés tunisiennes cotées 269
Tableau 37 : Entreprises tunisiennes cotées qui présentent des états financiers consolidés 272
Tableau 38 : Méthode de traitement comptable de l'impôt dans les états financiers consolidés 273
Tableau 39 : Statistiques relatives à la divulgation d'informations sur le risque fiscal par les groupes de sociétés 274
Tableau 40 : Répartition des groupes qui ont divulgué d'informations sur le risque fiscal par secteur d'activité 275
Tableau 41 : Répartition des risques fiscaux des groupes selon leur origine 275
Tableau 42 : Répartition des risques fiscaux du groupe selon leur nature 276
Tableau 43 : Sources du risque fiscal dans les groupes de sociétés cotés 277
Tableau 44 : Statistiques sur les risques fiscaux de groupes et les provisions 279
Tableau 45 : Emplacements des risques divulgués par les groupes de sociétés tunisiennes cotées 280
Tableau 46 : Statistiques descriptives de la variable endogène 283
Tableau 47 : Détail des risques fiscaux identifiés 283
Tableau 48 : Répartition des risques fiscaux sur la période d'étude 283
Tableau 49 : Statistiques descriptives de la variable INCA 284
Tableau 50 : Statistiques descriptives des variables SEPA, EXCA et EXAI 285
Tableau 51 : Statistiques descriptives des variables SERF, COEX, QUEX, SECF 286
Tableau 52 : Statistiques descriptives de la variable TAIL 287
Tableau 53 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence 288

Tableau 54 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL 289
Tableau 55 : Test de différence de moyennes pour la variable INCA 289
Tableau 56 : Matrice de corrélation 290
Tableau 57 : Résultats du modèle relatif au risque fiscal (RISF) 291
Tableau 58 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur (RISF) 293
Tableau 59 : Statistiques descriptives de la variable PROV 296
Tableau 60 : Détail des provisions pour risque fiscal 296
Tableau 61 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence 297
Tableau 62 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL 298
Tableau 63 : Test de différence de moyennes pour la variable INCA 298
Tableau 64 : Résultats du modèle relatif à la provision pour risque fiscal (PROV) 299
Tableau 65 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur (PROV) 301
Tableau 66 : Statistiques descriptives de la variable RFNC 304
Tableau 67 : Détail des risques fiscaux non liés à des opérations de contrôle fiscal 304
Tableau 68 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence 305
Tableau 69 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL 306
Tableau 70 : Test de différence de moyennes pour la variable INCA 306
Tableau 71 : Résultats du modèle relatif au risque fiscal (RFNC) 308
Tableau 72 : Résultats de la conduite de la régression logistique par secteur (RFNC) 310
Tableau 73 : Récapitulation des résultats de l'étude (échantillon total des sociétés tunisiennes cotées) 312
Tableau 74 : Récapitulation des résultats de l'étude (échantillon des sociétés tunisiennes cotées non financières) 313
Tableau 75 : Récapitulation des résultats de l'étude (échantillon des sociétés tunisiennes cotées financières) 314
Tableau 76 : Entreprises qui disposent d'un service fiscal 315
Tableau 77 : Test de différence de moyennes pour la variable TAIL 316
Tableau 78 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence 316
Tableau 79 : Statistiques descriptives relatives à la taille du service fiscal 317
Tableau 80 : Rattachement du service fiscal 317
Tableau 81 : Formation du responsable du service fiscal 318
Tableau 82 : Statistiques descriptives relatives à l'ancienneté du responsable du service fiscal 318
Tableau 83 : Statistiques sur le niveau de formation du personnel du service fiscal 319
Tableau 84 : Moyenne du pourcentage des personnes ayant poursuivi des études supérieures en comptabilité ou en fiscalité 319
Tableau 85 : Statistiques sur l'organisation de formations pour la mise à jour de connaissances fiscales 320
Tableau 86 : Statistiques sur les responsabilités du service fiscal 320
Tableau 87 : Statistiques sur le rapport adressé au conseil d'administration 321
Tableau 88 : Statistiques sur les autres personnes chargées des problèmes fiscaux pour les sociétés qui disposent d'un service fiscal 322
Tableau 89 : Services chargés des problèmes fiscaux pour les sociétés qui ne disposent pas d'un service fiscal 322
Tableau 90 : Statistiques sur la taille du comité d'audit 323
Tableau 91 : Statistiques descriptives sur la participation du conseil d'administration aux décisions fiscales stratégiques 323
Tableau 92 : Entreprises qui font recours aux services de conseil externe 324
Tableau 93 : Test d'hypothèse d'indépendance dans le tableau de contingence 324
Tableau 94 : Statistiques sur la nature des conseils externes pour les entreprises non financières 325
Tableau 95 : Statistiques sur la nature des conseils externes pour les entreprises financières 325
Tableau 96 : Statistiques sur l'appartenance du conseil externe à un cabinet national ou international 326
Tableau 97 : Intervention du conseil externe en matière fiscale 326
Tableau 98 : Missions réalisées par le conseil externe 327
Tableau 99 : Attentes de l'entreprise vis-à-vis du conseil externe 329
Tableau 100 : Acteurs impliqués dans les choix fiscaux stratégiques 330
Tableau 101 : Décideur final en cas de choix fiscal stratégique 331
Tableau 102: Nature des problèmes avec l'administration fiscale (entreprises non financières) 332
Tableau 103 : Nature des problèmes avec l'administration fiscale (entreprises financières) 333
Tableau 104 : Adoption de la technique de rescrit 333
Tableau 105 : Examen du rôle joué par la direction des grandes entreprises 334

Liste des abréviations

ATO	Arrêté de Taxation d'Office
BVMT	Bourse des Valeurs Mobilieres de Tunis
CAC	Commissaire Aux Comptes
CDPF	Code des Droits et Procédures Fiscaux
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CSTO	Comité Spécial de Taxation d'Office
DG	Directeur Général
FASB	Financial Accounting Standards Board
FIN	FASB INterpretation
FODEC	Fonds de Développement de la Compétitivité industrielle
FOPROLOS	Fonds de Promotion de Logements Sociaux
H	Hypothèse
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs
IAS	International Accounting Standards
IFA	Institut Français des Administrateurs
IFACI	Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
IRPP	Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques
IRS	Internal Revenue Service
IS	Impôt sur les Sociétés
Nbre	Nombre
OCDE	Organisation de Coopération et de Développement Economique
OECT	Ordre des Experts Comptables de Tunisie
PCA	Président du Conseil d'Administration
PDG	Président Directeur Général
PME	Petites et Moyennes Entreprises
PWC	PriceWaterhouseCoopers
RAS	Retenues A la Source
SAI	Suppléments Administratifs Internes
SEC	Securities and Exchange Commission
SICAF	Sociétés d'Investissement à CApital Fixe
SICAR	Sociétés d'Investissements à CApital Risque
SOX	Sarbanes-Oxley
TDRF	Tableau de Détermination du Résultat Fiscal
TEI	Taux Effectif d'Imposition
TFP	Taxe à la Formation Professionnelle
TVA	Taxe sur la Valeur Ajoutée