
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'Afnor³², 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 créé 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 efficaces. 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, Beasley (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, Beasley (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 (Beasley, 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 pourcentage 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 (Malette 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 concluants (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 permanent d'audit veille au respect par la société de la mise en place de systèmes de contrôle interne performant de nature à promouvoir l'efficacité, 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 agréé 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 entraîné une augmentation du nombre du personnel des départements fiscaux. Aussi, plus de 60% des entreprises planifient d'accroître 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 Lehérisse, 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 taux 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 pays 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 Chadeaux (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 réglementations 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 réglementaires. 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'OECD 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 fiscal³⁸... 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 ».

réglissant 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 côté 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 agréée 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° 17/2001³⁹, « 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 comptables⁴⁰) 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 2001⁴¹).

Cette mission de représentation devant les tribunaux ne peut ainsi être exercée que par les conseils fiscaux et les avocats. De surcroît, 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 habilité 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 Chadeaux (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*' » (Chadeaux, 1987a, p. 80).

Cette mission d'audit fiscal varie entre les entreprises et dépend, selon Chadeaux (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 » (Chadeaux, 1987a, p. 73).

La période sur laquelle porte la mission d'audit fiscal est influencée, selon Chadeaux (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 une 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 professionnel, 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 client, 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

visent 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 and 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 1^{er} 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 incertaines⁴³ 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 ambiguïté, 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 précaution⁴⁶. 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 événements postérieurs à la clôture du bilan ainsi qu'à la prise en compte des intérêts et des pénalités de retard⁴⁷.

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 financières⁴⁹.

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 Enterprise* 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 *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 besoin 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 évaluer 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 finances⁵⁰, 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, créé 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 présent 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 fiscal⁵⁴. 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 gagné 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 magistrats⁵⁵. 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 maîtriser 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 litige 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 ordre 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 créés 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.

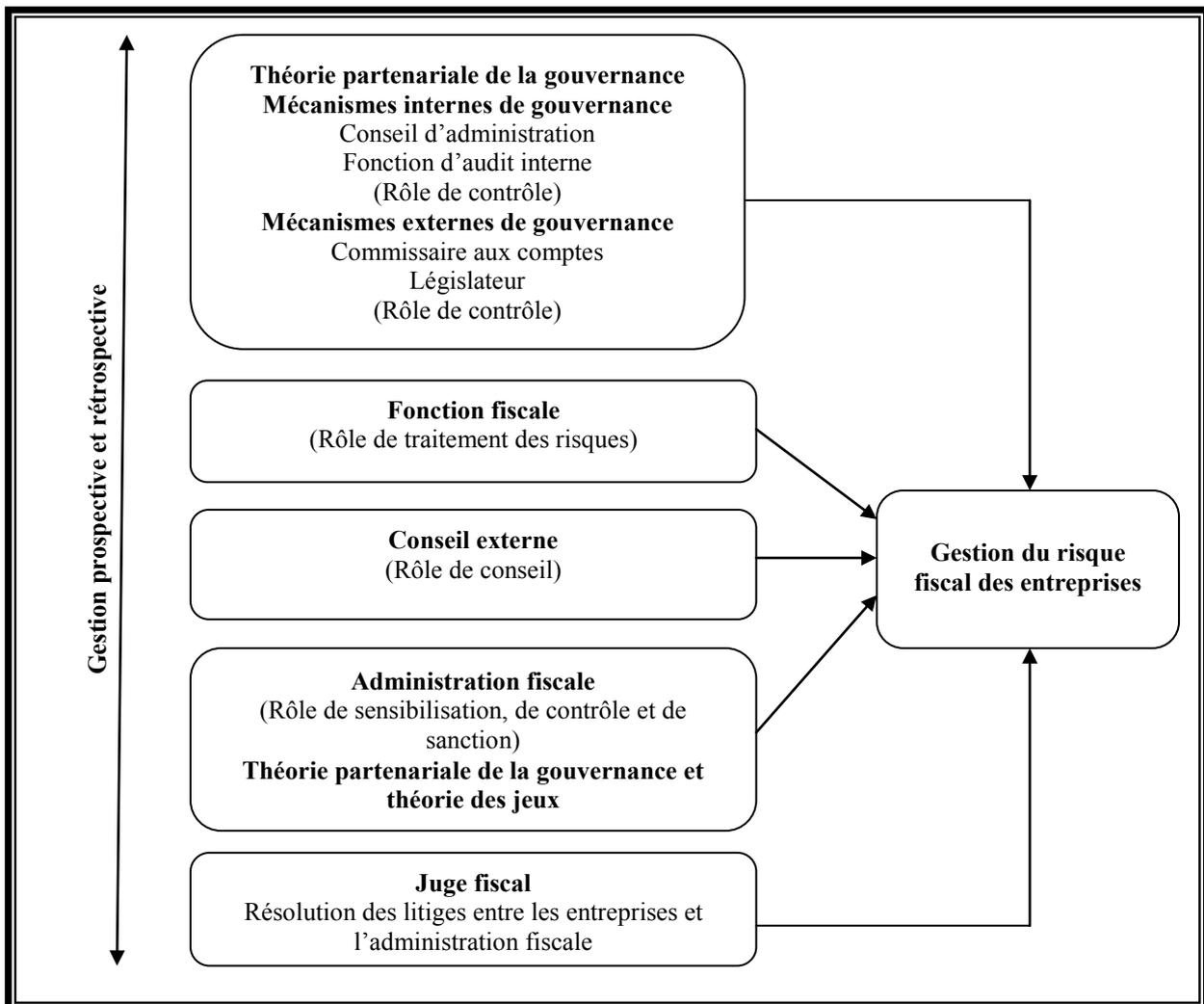


Figure 5 : Les divers acteurs impliqués dans la gestion du risque fiscal

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.

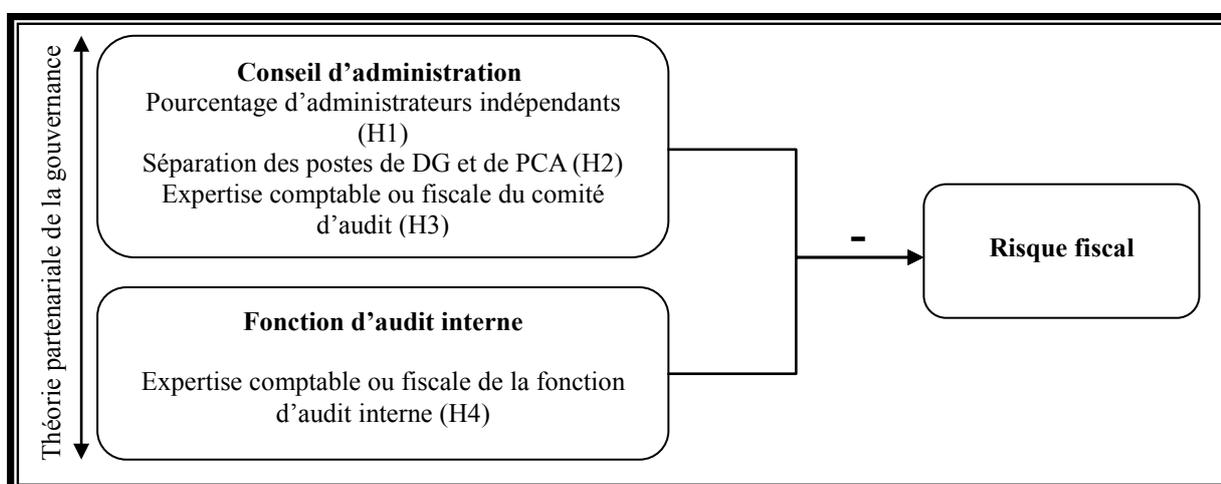


Figure 6 : Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal

Les hypothèses de recherche sont récapitulées dans le Tableau 3 :

Tableau 3: Tableau récapitulatif des hypothèses

Hypothèses	Signe prévu
<i>Hypothèse 1 : La probabilité de présence du risque fiscal diminue avec l'indépendance du conseil d'administration</i>	-
<i>Hypothèse 2 : la probabilité de présence du risque fiscal diminue avec la séparation des fonctions de PCA et de DG</i>	-
<i>Hypothèse 3 : la probabilité de présence du risque fiscal est liée négativement à l'expertise comptable ou fiscale du comité d'audit</i>	-
<i>Hypothèse 4 : la probabilité de présence du risque fiscal est liée négativement à l'expertise comptable ou fiscale de la fonction d'audit interne.</i>	-
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 risque 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 paraît 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.