

UNIVERSITE DE SFAX

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET DE GESTION DE SFAX

MEMOIRE POUR L'OBTENTION DU DIPLOME  
D'EXPERT-COMPTABLE

TITRE DU MEMOIRE

**L'AUDIT FISCAL DANS LES PME :  
PROPOSITION D'UNE DEMARCHE POUR  
L'EXPERT-COMPTABLE**

ELABORE PAR

**M. MOHAMED BEN HADJ SAAD**

SOUS LA DIRECTION DE

**M. ABDERRAOUF YAICH**

JANVIER 2009

ANNEE UNIVERSITAIRE

**2008-2009**

# SOMMAIRE GENERAL

<i>Dédicaces</i> .....	2
<i>Remerciements</i> .....	3
<i>Sommaire général</i> .....	4
<i>Abréviations</i> .....	6
<i>Introduction</i> .....	7
<b><i>Première Partie : Cadre conceptuel de l'audit fiscal</i></b> .....	<b>12</b>
<b>Chapitre Premier : Les objectifs et le statut de l'auditeur fiscal</b> .....	<b>12</b>
Section 1 : L'audit fiscal mesure le risque fiscal .....	13
Sous-section 1 : La nature du risque fiscal .....	14
Sous-section 2 : Les différents domaines et sources de risques fiscaux .....	17
Sous-section 3 : La mesure du risque fiscal .....	26
Section 2 : L'audit fiscal permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise.....	29
Sous-section 1 : Le domaine du contrôle de l'efficacité fiscale.....	30
Sous-section 2 : Le critère du contrôle de l'efficacité fiscale .....	35
Section 3 : Statut de l'auditeur fiscal.....	41
Sous-section 1 : Cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental de l'expert comptable dans la mission d'audit fiscal .....	41
Sous-section 2 : L'auditeur fiscal .....	52
<b>Chapitre deuxième : L'autonomie de l'audit fiscal</b> .....	<b>55</b>
Section 1 : L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit financier .....	56
Sous-section 1 : L'audit financier comporte un contrôle de la régularité fiscale.....	57
Sous-section 2 : L'audit financier ne se substitue pas à l'audit fiscal.....	61
Section 2 : L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit juridique.....	65
Sous-section 1 : L'audit juridique implique des audits spécialisés .....	66
Sous-section 2 : Le degré de spécialisation dans le domaine fiscal débouche sur l'autonomie de l'audit fiscal.....	67
Section 3 : Audit fiscal et contrôle fiscal.....	70
Sous-section 1 : Points communs et différences de l'audit fiscal par rapport au contrôle fiscal .....	70
Sous-section 2 : Les limites de l'audit fiscal .....	71
<b>Conclusion de la première partie</b> .....	<b>74</b>
<b><i>Deuxième Partie : Démarche et techniques de la mission d'audit fiscal</i></b> .....	<b>75</b>
<b>Chapitre Premier : Prise de connaissance générale et examen du système de contrôle interne</b> .....	<b>75</b>
Section 1 : Prise de connaissance générale de la société et définition du cadre fiscal de la société auditée .....	76
Sous-section 1 : Prise de connaissance générale de l'entité.....	76
Sous-section 2 : Définition du cadre fiscal de l'entreprise.....	83
Section 2 : Examen du système de Contrôle interne et du système d'information.....	86
Sous-section 1 : Définition du contrôle interne et du système d'information fiscale .....	87
Sous-section 2 : Evaluation du contrôle interne et du système d'information fiscale .....	91
<b>Chapitre Deuxième : Les deux éléments de l'audit fiscal: L'audit de conformité et l'audit d'opportunité</b> .....	<b>104</b>
Section 1 : Audit de conformité.....	105
Sous-section 1 : L'audit du respect des obligations de forme .....	105
Sous-section 2 : Vérifications comptables à vocation fiscale .....	108
Section 2 : Audit d'opportunité .....	122
Sous-section 1: Contrôle du cadre de l'efficacité fiscale.....	123

Sous-section 2: Contrôle des choix fiscaux .....	125
Section 3 : Le rapport d'audit fiscal .....	132
Sous-section 1: Régime fiscal de l'entité auditée .....	133
Sous-section 2: La mesure du risque fiscal .....	134
Sous-section 3: Les recommandations pour corriger les anomalies constatées ou réduire le risque fiscal .....	136
Sous-section 4: Les recommandations pour bénéficier des avantages fiscaux .....	137
<b>Conclusion de la deuxième partie .....</b>	<b>138</b>
<b><i>Conclusion</i> .....</b>	<b><i>139</i></b>
<b><i>Annexe</i> .....</b>	<b><i>143</i></b>
<b>Annexe 1 : L'audit du respect des obligations de forme.....</b>	<b>144</b>
<b>Annexe 2 : Guide des vérifications comptables à vocation fiscale .....</b>	<b>148</b>
<b>Annexe 3 : Rapport d'audit fiscal.....</b>	<b>169</b>
<b><i>Bibliographie</i> .....</b>	<b><i>181</i></b>

## ABRÉVIATIONS

AICPA	-----	American Institute of Certified Public Accountants
API	-----	Agence de Promotion de l'Industrie
AGO	-----	Assemblée Générale Ordinaire
BODI	-----	Bulletin officiel des douanes et des impôts
BVMT	-----	Bourse des Valeurs Mobilières de Tunis
CDP	-----	Code des devoirs professionnels
CDPF	-----	Code des droits et procédures fiscaux
CDP	-----	Code des Devoirs Professionnels (Ordre des Experts Comptables de Tunisie)
CDET	-----	Code des droits d'enregistrement et de timbre
CII	-----	Code d'Incitations aux Investissements
CNSS	-----	Caisse Nationale de Sécurité Sociale
COC	-----	Code des obligations et des contrats
COSO	-----	Committee of Sponsoring Organisations
CSC	-----	Code des sociétés commerciales
DGCF	-----	Direction Générale du Contrôle Fiscale
DGELF	-----	Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscale
DGI	-----	Direction Générale des Impôts
FODEC	-----	Fonds de Développement de la Compétitivité Industrielle
FOPROLOS	-----	Fonds de Promotion des Logements Sociaux
IFRS	-----	International Financial Reporting Standards
IRPP et IS	-----	Impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés
IS	-----	Impôt sur les Sociétés
ISA	-----	International Standard on Auditing
JORT	-----	Journal Officiel de la République Tunisienne
NC	-----	Note commune
NCT	-----	Norme Comptable Tunisienne
NTIC	-----	Nouvelles Technologies d'Information et de Communication
OECT	-----	Ordre des Experts Comptables de Tunisie
PME	-----	Petite et Moyenne Entreprise
PV	-----	Procès verbal
PWC	-----	PriceWaterhouseCoopers
RCF	-----	Revue Comptable et Financière
RFC	-----	Revue Française de Comptabilité
SARL	-----	Société à Responsabilité Limitée
TCA	-----	Taxes sur le chiffre d'affaires
TCL	-----	Taxe sur établissements à caractère industriel et commercial
TFP	-----	Taxe de Formation Professionnelle
TEI	-----	Taux Effectif d'Imposition
TTC	-----	Toutes Taxes Comprises
TVA	-----	Taxe sur la valeur ajoutée
TTC	-----	Toutes Taxes Comprises

# INTRODUCTION

Souvent subie et vécue comme source de risque, la fiscalité a été pendant de nombreuses années considérée comme une dimension complexe et coûteuse. Peu à peu, la perception de la fiscalité a évolué<sup>1</sup>. Elle a évolué dans le sens d'une attention plus grande portée aux questions touchant à la sécurité juridique des opérations de l'entreprise. La fiscalité étant l'objet d'une réglementation complexe dont la mise en œuvre est source de contrôle mais également de sanction de la part de l'administration, les enjeux financiers de la fiscalité dans l'entreprise sont apparus rapidement.

Par voie de conséquence, l'attention des dirigeants a porté prioritairement sur la détermination et la gestion du risque fiscal.

Le risque fiscal trouve naturellement son origine dans la complexité des règles applicables, mais bien évidemment aussi dans la façon qu'a l'entreprise de les appréhender dans le cadre de sa politique fiscale<sup>2</sup>.

La notion du risque fiscal englobe, en fait, deux acceptations: La première correspond au non respect, volontaire ou non, des règles fiscales et à la méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner fiscal. Ce risque, comportant un risque sanction et un risque perte d'opportunité, est appelé par J.L.Rossignol et T.T.Kim Anh « risque de sanction fiscale », alors que le second risque<sup>3</sup> appelé « risque de sanction générale » repose sur le fait que les choix fiscaux sont porteurs d'incidences au-delà du seul domaine fiscal en cas de discordance entre la stratégie fiscale et la stratégie globale de l'entreprise.

De même, le développement de l'entité, qu'il s'opère par le biais d'une stratégie interne ou externe, est lui-même source de risques. Dans le cadre d'une stratégie d'intégration verticale et/ou horizontale, la question des flux intergroupes constitue un enjeu fiscal de toute première importance dont les implications sont tout à la fois stratégiques, opérationnelles et organisationnelles<sup>4</sup>. Ainsi, l'organisation de l'administration en fonction même du risque contribue à élever le niveau de risque. La mise en place de nouvelles applications

---

<sup>1</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue du Droit Fiscal n°30-35,27 juillet 2006, p.1450.

<sup>2</sup> Op. cit, page 1450.

<sup>3</sup> J.L.Rossignol, T.T.Kim Anh, "La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: Le cas Français au Vietnam", CIDEGEF (Conférence Internationale des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française).

<sup>4</sup>Op. cit.

informatiques ainsi que la création de la direction des grandes entreprises s'inscrivent dans une perspective de réduction et de contrôle des risques fiscaux.

Pour toutes ces considérations, la prévention des risques fiscaux suppose la mise en place ou le recours à certaines mesures dont notamment:

- L'implémentation de procédures fiscales ;
- La formalisation du processus de gestion du risque fiscal;
- La mise à disposition des ressources suffisantes à la gestion fiscale;
- La documentation et l'archivage (dossier fiscal);
- La concertation et la communication;
- L'audit fiscal.

L'audit fiscal est un outil de détection des risques fiscaux et d'amélioration de la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer.

Bien que nécessairement différent du contrôle fiscal, l'intérêt de recours à l'audit fiscal se justifie soit pour:

- ***Se préparer au mieux aux contrôles fiscaux.*** A cet effet l'audit fiscal apporte une information sur l'existence ou l'absence du risque fiscal et, le cas échéant, sur l'ampleur d'un tel risque. Bien que la périodicité de cette mission est déterminée par le client en indiquant si la mission envisagée est une mission à caractère ponctuel ou au contraire une mission impliquant de la part de l'auditeur fiscal des interventions périodiques dans le cadre, par exemple, d'un contrôle annuel de la régularité fiscale, l'audit fiscal à blanc ( mock tax audit ) s'exerce par les PME généralement d'une façon ponctuelle c'est-à-dire ou bien avant la demande de restitution d'un crédit d'impôt ou avant le contrôle fiscal exercé par l'administration ou juste avant la période de prescription.
- ***La gestion du risque fiscal constitue, dans le contexte économique actuel, une partie intégrante de la gestion des risques de l'entreprise***<sup>5</sup>. En effet, le risque fiscal génère non seulement des conséquences financières mais peut nuire fortement à la réputation de l'entreprise<sup>6</sup>. A cet égard, l'audit fiscal, en proposant un diagnostic fiscal, peut s'inscrire aussi dans une perspective de gestion des risques fiscaux (Managing Tax Risk).

---

<sup>5</sup> K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable , Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2007-2008, p.3.

<sup>6</sup> Ernest & Young, 2004, " Bonne gouvernance et gestion des risques sensibilisent les entreprises aux questions d'ordre fiscal".

- **Déterminer la clause de garantie de passif en cas d'opérations d'acquisition d'entreprises.** Les opérations d'acquisition se sont multipliées dans les dernières années sous l'impulsion des fonds d'investissement et dans le cadre de la croissance externe des grands groupes<sup>7</sup>. Parmi les zones de risques susceptibles de receler des passifs latents pour l'acquéreur potentiel, la fiscalité figure en bonne place dans la mesure où un contrôle fiscal survenant après l'acquisition peut, s'il entraîne des conséquences significatives, remettre en cause l'équilibre financier de la transaction<sup>8</sup>. L'acquéreur doit se prémunir contre de tels risques en vérifiant que la cible s'est correctement acquittée de ses obligations fiscales, tout risque avéré étant un élément de nature à entraîner une réduction de prix de vente<sup>9</sup>. Cette démarche est le plus souvent complétée par l'insertion dans l'acte de cession d'une clause de garantie de passif. La clause de garantie de passif couvre généralement les risques fiscaux. En fonction de la portée de cette clause, les travaux d'audit fiscal revêtent une importance plus ou moins cruciale.

Dans cette perspective, un mémoire sur l'audit fiscal présente un double intérêt incontestable aussi bien pour l'entreprise que pour l'expert-comptable:

- D'abord, pour l'entreprise, une gestion du risque fiscal efficace permet de minimiser l'impôt dans un cadre de réduction du risque fiscal, et
- Ensuite, pour l'expert-comptable/auditeur fiscal, en proposant une démarche permettant de mieux gérer la mission d'audit fiscal, d'augmenter sa valeur ajoutée pour le client et de maîtriser les risques liés à la mission.

A cet effet, notre mémoire vise à répondre à deux objectifs:

- 1. D'une part, mettre en relief l'utilité de l'audit fiscal pour aider l'entreprise à améliorer la gestion de son risque fiscal.**

En dehors du contrôle fiscal de l'administration, l'audit fiscal est une mission spécialisée permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise. Il vise donc à identifier les risques fiscaux auxquels s'exposent l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale. C'est à travers ces deux objectifs qui font l'essence même de l'audit fiscal que le risque fiscal peut être appréhendé de façon proactive. Dans cette

---

<sup>7</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.13.

<sup>8</sup> Op. cit, page 14.

<sup>9</sup> Op. cit, page 14.

perspective préventive, l'expert-comptable peut être appelé à mener une mission d'audit fiscal<sup>10</sup>.

**2. D'autre part, proposer à l'expert-comptable une démarche et des techniques d'audit fiscal efficaces et à valeur ajoutée.**

Le deuxième objectif du présent mémoire est de proposer à l'expert-comptable une démarche et des techniques d'audit fiscal basées sur les risques permettant de recueillir et de réunir des éléments probants sur le risque fiscal de l'entreprise et de donner une valeur ajoutée à sa mission ainsi que de gérer les risques liés à la mission avec compétence et professionnalisme.

C'est donc sous le double angle de l'entreprise et de l'expert-comptable que le présent mémoire est scindé en deux parties.

La première partie est consacrée au cadre conceptuel de l'audit fiscal. Il importe dans un premier temps de définir les objectifs de l'audit fiscal ainsi que le statut de l'auditeur fiscal (chapitre 1). Dans un second temps, il convient de porter un regard critique sur les objectifs ainsi définis afin de s'interroger sur leurs spécificités et, au-delà, sur la spécificité même de l'audit fiscal. Il faut rechercher si de tels objectifs ne se retrouvent pas dans d'autres missions d'audit, comme l'audit financier ou l'audit juridique. Il est nécessaire de dissocier l'audit fiscal de missions voisines; l'existence de l'audit fiscal implique l'autonomie de l'audit fiscal (chapitre 2).

La deuxième partie prend un aspect professionnel et s'intéresse à la définition d'une démarche professionnelle d'audit fiscal à laquelle est appelé l'expert-comptable. En effet, la mise en œuvre de l'audit fiscal nécessite la mise en place d'une démarche professionnelle basée sur les risques. Dans ce cadre, le premier chapitre commence par une prise de connaissance générale de l'entité auditée et une évaluation du contrôle interne et de son système d'information fiscal. Après avoir recensé dans la première phase de son intervention les caractéristiques fiscales de l'entreprise, l'auditeur fiscal est conduit à mettre en œuvre le niveau de maturité de la gestion du risque fiscal de l'entité. Le niveau de maturité ainsi déterminé conditionne la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit (chapitre deuxième).

La démarche proposée par l'expert-comptable aboutit à l'élaboration d'un rapport d'audit fiscal. Ce rapport permet à l'entreprise d'avoir une évaluation d'expert mesurant d'une manière raisonnable son degré de conformité aux lois fiscales (la sécurité fiscale) et l'utilisation optimale des options et choix fiscaux disponibles (efficacité fiscale). Il permet

---

<sup>10</sup> CHOYAKH (F.), La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion, Sfax, 2006.

aussi de suggérer au niveau de son plan d'amélioration des recommandations permettant d'éviter que les irrégularités se reproduisent dans l'avenir.

La mémoire sera enrichi par un guide des vérifications comptables à vocation fiscale permettant à l'auditeur fiscal la validation de la charge d'impôt ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels l'entité auditée peut se trouver exposer du fait de l'inobservation des règles fiscales.

# **PREMIERE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL DE L'AUDIT FISCAL**

La fiscalité est devenue l'une des préoccupations majeures de toute entreprise puisque mieux gérer la fiscalité, c'est mieux gérer les finances de l'entreprise. Par la multiplicité, la complexité et l'instabilité de ses textes, la fiscalité génère de plus en plus de risques. Elle est perçue comme une contrainte dont la maîtrise est difficile dans la mesure où toute décision est porteuse d'incidences fiscales.

Ainsi, il importe pour l'entreprise qui choisit une stratégie de transparence fiscale (respect volontaire de la législation fiscale) d'être consciente que ladite stratégie ne la met pas à l'abri des risques fiscaux.

L'audit fiscal est une mission spécialisée permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque encouru par l'entreprise. Il vise donc à identifier les risques fiscaux auxquels s'expose l'entreprise et permet aussi l'évaluation de sa gestion fiscale.

Il importe, en conséquence, dans un premier temps de définir les objectifs de l'audit fiscal (chapitre1), car c'est par la définition des objectifs que l'on pourra justifier le cadre conceptuel de l'audit fiscal. Dans un second temps, il convient de s'interroger si tels objectifs ne se retrouvent pas dans d'autres missions d'audit, comme l'audit financier ou l'audit juridique.

Il est nécessaire de dissocier l'audit fiscal de missions voisines. L'existence d'une mission spécifique d'audit fiscal implique l'autonomie de l'audit fiscal (chapitre2).

## **CHAPITRE PREMIER : LES OBJECTIFS ET LE STATUT DE L'AUDITEUR FISCAL**

---

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 en la matière de voir de quelle façon l'entreprise appréhende la fiscalité et comment elle intègre le paramètre fiscal.

En effet, la situation fiscale d'une entreprise est influencée par deux types de décisions. Tout d'abord, et c'est certainement l'aspect le plus répandu, la situation fiscale de l'entreprise est influencée par des décisions dont l'initiative échappe à celle-ci, ces décisions ne sont en réalité que la résultante d'obligations légales, obligations auxquelles l'entreprise doit se conformer sous

peine de s'exposer à des sanctions. A l'opposé, la situation fiscale de l'entreprise peut être influencée par des décisions dont l'initiative lui appartient ; dans le cadre de ce type de décisions, l'entreprise peut influencer sur sa propre situation fiscale. Elle peut, dans une certaine limite, et avec plus ou moins de succès, moduler l'importance de sa dette fiscale ; cela est essentiellement fonction de l'utilisation qu'elle fait des choix fiscaux et des options fiscales dont elle dispose.

Ces deux types de décisions déterminent de façon naturelle les objectifs d'un audit fiscal, lesquels justifient de l'existence de la mission.

D'une part, celui-ci va s'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations légales auxquelles elle est soumise et qu'elle se conforme à la règle fiscale (section 1). **L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux imputables au non respect de la loi fiscale.**

D'autre part, l'audit fiscal va évaluer l'aptitude de l'entreprise à utiliser, au mieux de ses intérêts, les possibilités que lui offre la législation fiscale, son aptitude à faire preuve d'efficacité dans le cadre de sa gestion fiscale (section 2). **L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas à un risque perte d'opportunité dû à une méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un manque à gagner important.** Lesdits objectifs assignés à l'audit fiscal permettent de s'interroger sur le statut de l'auditeur fiscal (section 3).

## **Section 1 : L'audit fiscal mesure le risque fiscal**

---

Le système fiscal tunisien se caractérise par son caractère déclaratif ; il met à la charge du contribuable plusieurs obligations qu'il doit respecter. En effet, l'article 2 du CDPF prévoit que : « L'accomplissement du devoir fiscal suppose la déclaration spontanée de l'impôt dans les délais impartis et le respect des autres obligations prescrites par la législation fiscale ».

Dans le même esprit, l'article 59 du code de l'IRPP et de l'IS précise que : « En vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu ou de l'impôt sur les sociétés, toute personne soumise à l'un de ces impôts ou dont elle est exonérée est tenue de souscrire selon le modèle établi par l'administration une déclaration annuelle de ses revenus ou bénéfices ou une déclaration de plus-value lorsqu'il s'agit de cas de cessions visées à l'article 27-2 et 3 du présent code et de la déposer à la recette des finances du lieu d'imposition ». Ce caractère obligatoire de la déclaration est accompagné par un droit de contrôle dévolu à l'administration fiscale.

Le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle. Il y a un risque fiscal, risque d'autant plus important que la législation est à la fois complexe et mouvante.

Le triple pouvoir de **contrôle**, de **redressement** et de **sanction** dévolu à l'administration fiscale constitue la véritable nature du risque fiscal (section 1). La connaissance des domaines et sources des risques fiscaux (section 2), et donc la mesure de ces risques justifient le recours à l'audit fiscal (section 3).

### **Sous-section 1 : La nature du risque fiscal**

---

Le contrôle fiscal se définit comme le pouvoir reconnu à l'administration fiscale de réparer les omissions, les insuffisances ou les erreurs d'imposition commises par les contribuables. Il est le corollaire logique et indispensable de tout système déclaratif. En effet, le fait pour une entreprise de ne pas se conformer à la règle fiscale l'expose à des sanctions en cas de contrôle.

Ce risque de contrôle retient d'autant plus l'attention de l'entreprise que l'administration assorti du pouvoir de contrôle (§1), dispose d'un pouvoir de redressement et de sanction (§2).

#### **§ 1. Le respect de la règle fiscale est l'objet de contrôle par l'administration**

---

La contrepartie du système déclaratif réside dans la possibilité octroyée à l'administration fiscale de contrôler l'exactitude des déclarations déposées par les contribuables. Si l'impôt n'est pas toujours une contrainte bien acceptée, le contrôle l'est assurément encore moins<sup>11</sup> ; mais quoi qu'il en soit, le contrôle reste un mal nécessaire<sup>12</sup>. Il faut en effet rappeler que les impôts collectés en Tunisie représentent plus que 80% des ressources propres, ce qui souligne la nécessité de l'Etat de mettre en œuvre des moyens permettant de contrôler le versement de ces prélèvements.

Afin de veiller au respect de la réglementation fiscale, le législateur a doté l'administration de méthodes variées de contrôle.

##### **1.1. La vérification préliminaire**

L'article 37 du CDPF dispose que la vérification préliminaire des déclarations, actes et écrits détenus par l'administration fiscale s'effectue sur la base des éléments y figurant et tous documents et renseignements dont dispose l'administration.

La vérification préliminaire n'est pas subordonnée à la notification d'un avis préalable et ne fait pas obstacle à la vérification approfondie de la situation fiscale.

La vérification préliminaire est formelle, elle s'effectue dans les bureaux de l'administration fiscale et sur la base de pièces détenues par l'administration, elle recouvre l'ensemble des

---

<sup>11</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.39.

<sup>12</sup> Op. cit, page 39.

interventions des services de l'administration fiscale ayant trait à la rectification des erreurs ou omissions évidentes, elle est constituée par l'ensemble des travaux que l'administration effectue dans ses locaux et au cours desquels le service procède à l'examen critique des déclarations à l'aide des renseignements et documents dont il dispose<sup>13</sup>.

Ainsi, la vérification préliminaire revêt deux formes de contrôles :

- 1) **Le contrôle formel** : qui vise à s'assurer que les déclarations ont bien été souscrites et qu'elles ne contiennent pas d'erreurs évidentes. Ce contrôle peut être quasiment informatisé<sup>14</sup>.
- 2) **Le contrôle sur pièce** : qui consiste à procéder à une vérification analytique par un examen, une analyse critique globale et le contrôle de cohérence des déclarations, sur la base des éléments figurant dans le dossier et tous les documents dont dispose l'administration. Ce contrôle aussi peut être réalisé en grande partie par un système informatique<sup>15</sup>.

### 1.2. La vérification approfondie

La vérification approfondie porte aussi bien sur les obligations fiscales que sur le montant des différents impôts mis, par la loi, à la charge du contribuable.

Deux formes de vérification approfondie sont prévues: la première est basée sur la comptabilité et ne concerne donc que les contribuables soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration fiscale de contrôler le chiffre d'affaires et les bénéfices déterminés par la tenue d'une comptabilité; la seconde est basée sur les renseignements et documents dont dispose l'administration fiscale ainsi que sur les présomptions de fait ou de droit, elle concerne tous les contribuables, y compris ceux qui sont soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, elle permet à l'administration de s'assurer que le total des revenus ou bénéfices déclarés correspond aux revenus ou bénéfices réalisés<sup>16</sup>, selon la doctrine administrative, rien n'empêche que ces deux méthodes d'intervention puissent être mises en œuvre simultanément<sup>17</sup>.

---

<sup>13</sup> A.Abouda, Code des Droits et Procédures Fiscaux: Contrôle, contentieux et sanctions, Editions Imprimerie Officielle de la République Tunisienne, 2001, p.99.

<sup>14</sup> R.Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 294.

<sup>15</sup> Op. cit, page 294.

<sup>16</sup> Article 38 §1 du CDPF.

<sup>17</sup> Op. cit, page 101.

## **§ 2. Le pouvoir de contrôle de l'administration est assorti d'un pouvoir de redressement et de sanction**

---

Le constat d'irrégularités peut entraîner de lourdes sanctions pour l'entreprise, l'administration ayant non seulement un pouvoir de redressement (2.1) lui permettant de mettre en recouvrement l'impôt éludé, mais également un pouvoir de sanction (2.2).

### **2.1. L'administration dispose d'un pouvoir de redressement**

Ayant mis en évidence les irrégularités commises par l'entreprise, l'administration va réclamer à celle-ci l'impôt qui n'a pas été payé en temps voulu et qui correspond aux irrégularités constatées. Il s'agit par exemple de l'impôt lié à des charges qui ont été déduites à tort pour la détermination de la base imposable (non réintégration des amortissements non déductibles fiscalement: amortissement du fonds de commerce, des voitures de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux, etc.); à des dépenses ayant le caractère d'immobilisations ou de stocks et qui ont été comptabilisées parmi les charges (erreur de qualification).

Ces redressements peuvent être fort importants, notamment lorsqu'ils correspondent à l'agrégation d'irrégularités détectées par l'administration sur l'ensemble des exercices contenus dans la période vérifiée.

### **2.2. L'administration dispose d'un pouvoir de sanction**

L'administration ne se contente pas de ramener à son juste niveau le montant de la dette fiscale de l'entreprise. Elle va sanctionner cette dernière pour les irrégularités commises. Ces sanctions s'appliquent non seulement en cas d'insuffisance mais aussi en cas de défaut ou de retard dans la production des déclarations. Elles ont pour objectif, soit de percevoir une sorte de pénalités de retard auprès de l'entreprise pour réparer le préjudice subi par le trésor, soit de sanctionner plus nettement la faute même de l'entreprise<sup>18</sup>.

On distingue deux grandes catégories de sanctions:

- Les sanctions fiscales administratives (pénalités de retard et de recouvrement, amendes fiscales relatives à la retenue à la source et les pénalités pour défaut ou insuffisance de droit de timbre);
- Les sanctions fiscales pénales (infractions passibles de sanctions pénales comportant une amende et un emprisonnement ou l'une des deux sanctions).

---

<sup>18</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.43.

L'éventail de sanctions, pénales ou non, dont dispose l'administration apparaît fort important suffisamment puissant pour altérer le cas échéant de façon durable la situation financière d'une entreprise<sup>19</sup>. Cette perspective est de nature à favoriser le développement d'une préoccupation d'ordre fiscal dans l'entreprise. Cette préoccupation traduit l'incertitude des membres et partenaires de l'entreprise quant à l'existence d'un risque fiscal, à son ampleur et au danger potentiel qu'il représente pour l'entreprise. C'est pourquoi, la volonté de mieux cerner ce risque peut justifier le recours à l'audit fiscal.

## **Sous-section 2 : Les différents domaines et sources de risques fiscaux**

---

Les sources de risques fiscaux sont multiples. Si l'on écarte le risque lié à la violation délibérée de la loi fiscale (risque légal ou d'illégalité), les risques peuvent être courants ou non courants ; ils peuvent être d'origine externe ou interne.

L'audit fiscal est l'outil le plus efficace permettant d'obtenir des indications sur l'ampleur du risque fiscal encouru par une entreprise. C'est un moyen donné à l'entreprise et à ses partenaires de ne plus abandonner à l'administration fiscale le privilège de détenir la "vérité" fiscale de l'entreprise<sup>20</sup>.

### **§ 1. Les domaines de risques fiscaux**

---

Selon une approche inspirée des travaux de PriceWaterhouseCooper, les risques fiscaux peuvent être analysés et regroupés en sept domaines, dont l'ensemble combiné constitue le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise<sup>21</sup> :

- (1) Les risques de transactions ;
- (2) Les risques de situation ;
- (3) Les risques opérationnels ;
- (4) Les risques de compliance ;
- (5) Les risques comptables ;
- (6) Les risques de management ;
- (7) Les risques de réputation ;
- (8) Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise.

---

<sup>19</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.43.

<sup>20</sup>Op. cit, page 189.

<sup>21</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.16.

### 1.1. Les risques de transactions

Chaque transaction rencontre l'impôt. Plus la transaction est complexe, non courante ou non routinière, plus elle peut générer des incertitudes fiscales et, par conséquent, des risques fiscaux<sup>22</sup>.

L'entreprise s'expose davantage aux risques de transaction dans certaines circonstances telles que:

- La non implication, en temps opportun, de compétences fiscales dans la transaction ;
- L'absence d'un cadre de politique générale qui départage ce qui est acceptable de ce qui ne l'est pas ;
- La méconnaissance des pratiques administratives ;
- L'absence de perception des risques associés à la transaction et à sa documentation légale.

Ces transactions sont risquées car les procédures mises en place par l'entreprise concernent généralement les opérations courantes (achat, vente, dépôt de déclaration, etc.)<sup>23</sup>. L'entreprise doit savoir que certaines opérations sont généralement suivies d'une vérification fiscale approfondie et doit par conséquent apprécier l'opportunité de les envisager.

### 1.2. Les risques de situation

Le risque fiscal dépend de son impact et de sa probabilité de survenance. La probabilité de survenance dépend de l'action ou de la réaction de l'administration fiscale face à une situation.

Ainsi, cette probabilité est plus élevée lorsque l'entreprise se trouve dans certaines situations génératrices en elles-mêmes d'un fort attrait du contrôle fiscal telles que<sup>24</sup> :

- entreprise évoluant dans un secteur mal réputé ou entreprise ayant une mauvaise réputation,
- entreprise importante,
- entreprise générant un crédit chronique de TVA ou d'IS notamment lors des premières demandes de restitution,
- entreprise agitée socialement,
- mésentente grave entre les associés générant de nombreux litiges,
- entreprise faisant l'objet de dénonciations (le plus souvent anonymes),
- entreprise déposant des déclarations qui révèlent des incohérences lors des contrôles sommaires.

---

<sup>22</sup>R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.17.

<sup>23</sup>K. Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008, p.23.

<sup>24</sup>Op. cit, page 23.

- accroissement de patrimoine des associés et/ou dirigeants sans cohérence avec les revenus déclarés.

### 1.3. Les risques opérationnels

Le risque fiscal opérationnel concerne les risques sous jacents à l'application des lois et règlements fiscaux régissant les opérations quotidiennes de l'entreprise. Ces opérations auront différents niveaux de risque fiscal, dont la gravité varie selon que la fonction fiscale est proche ou non du déroulement de ces opérations<sup>25</sup>.

Les risques opérationnels impliquent tous les services et toutes les personnes concernées par la fiscalité et non pas uniquement la fonction fiscale de l'entreprise (approvisionnement, transit, comptabilité des stocks, personnel, trésorerie et finances, commercial, facturation, livraison, transport, investissement, comptabilité, etc.).

Le risque associé au formulaire relatif à ces opérations courantes est un des exemples de risque dont les conséquences sont très importantes.

### 1.4. Les risques de compliance

C'est le risque associé au degré de respect des lois et règlements en vigueur. En effet, chaque entorse à la législation fiscale est source de risque fiscal.

Ce risque est en suite fonction<sup>26</sup> :

- de la qualité des procédures de gestion et de synthèse des données comptables et fiscales et de leur révision (audit interne et audit externe),
- de la fiabilité du système d'information,
- de la compétence fiscale des personnes intervenantes, et
- des procédures de veille fiscale (mise au courant des nouvelles législations, des réglementations, de la doctrine et des pratiques administratives fiscales).

### 1.5. Les risques comptables

La comptabilité est un instrument de synthèse et de calcul de l'assiette fiscale. Elle constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales.

La comptabilité incarne aussi les options de la direction qui ont une conséquence fiscale (théorie de l'affectation, dégrèvement physique, choix des méthodes comptables, etc.).

La comptabilité apparaît donc à la fois comme étant la première source de menace fiscale mais aussi l'outil de formalisation des options jugées offrir une opportunité pour l'entreprise<sup>27</sup>.

---

<sup>25</sup>K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques de gestion de Sfax, 2007-2008, p.23.

<sup>26</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

### 1.6. Les risques de management

Peu d'entreprises documentent et formalisent leur gestion du risque fiscal. Dans ce cas, le principal risque réside dans le fait que la gestion du risque fiscal se trouve dans les têtes des personnes qui en sont chargées<sup>28</sup>.

L'absence de formalisation et de communication de la politique de gestion du risque fiscal peut exposer l'entreprise à des difficultés, si les personnes qui l'appliquaient quittent l'entité sans préparer la relève<sup>29</sup>.

### 1.7. Les risques de réputation

« Une réputation irréprochable est pour une entreprise l'un des biens les plus précieux qui soient<sup>30</sup> ». Dans le domaine fiscal, une bonne réputation est le fruit du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables. Elle constitue pour l'entreprise un signe sécurisant garantissant des préjugés favorables de la part de l'administration fiscale<sup>31</sup>.

Nos attitudes sont toujours déterminées par la réputation de la personne ou de l'entreprise ou de l'organisation avec laquelle nous traitons. Il en est de même de l'administration fiscale, des fournisseurs, des clients et de toutes les parties qui traitent avec l'entreprise<sup>32</sup>.

### 1.8. Le portefeuille de risque fiscal de l'entreprise

Chaque domaine de risque fiscal doit être continuellement présent à l'esprit et pris en compte de façon isolée et agrégée avec les autres domaines de risque dans l'évaluation du profil de risque fiscal de l'entreprise<sup>33</sup>.

Le portefeuille de risques fiscaux est constitué par l'agrégation de l'ensemble des risques fiscaux. Après les traitements appropriés des risques, le risque résiduel résultant du portefeuille des risques fiscaux de l'entreprise est acceptable s'il se situe, au pire des cas, en dessous de notre seuil de tolérance global au risque en sachant qu'un risque peut être toléré :

- (i) s'il n'est pas de nature à mettre en péril les performances d'une entreprise,
- (ii) et lorsque le coût pour le traiter dépasse les bénéfices que l'on peut tirer de sa gestion ou que son traitement est trop complexe et non aisé ou inopportun<sup>34</sup>.

---

<sup>27</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

<sup>28</sup>Op. cit, page 19.

<sup>29</sup>K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2007-2008, p.25.

<sup>30</sup>H.Schaud, "une réputation irréprochable est un bien inestimable", trends et solutions spécial, Février 2004, p.15.

<sup>31</sup>Op. cit, page 25.

<sup>32</sup>Op. cit, page 20.

<sup>33</sup>Op. cit, page 20.

<sup>34</sup>Op. cit, page 20.

## **§ 2. Risques d'origine externe et risques d'origine interne**

---

La distinction entre l'origine externe et interne des risques n'exclut pas leur interaction. Généralement, les risques d'origine externe sont aggravés par les faiblesses internes<sup>35</sup>.

### **2.1. Risques d'origine externes**

Les risques d'origine externes peuvent être regroupés en quatre catégories :

- 1) La complexité des textes fiscaux ;
- 2) La discordance entre comptabilité et fiscalité ;
- 3) Le changement de la doctrine ou de pratique administrative ;
- 4) La maladresse de certains contrôleurs des impôts ;
- 5) L'organisation de certains secteurs.

#### **2.1.1. La complexité des textes fiscaux**

La complexité du système rend son application plus difficile aussi bien pour l'administration elle-même que pour le contribuable. « A partir de cette idée, un système fiscal complexe est un système mal maîtrisé et qui offre des voies d'échappement au contribuable. La complexité est la conséquence du jeu « du chat et de la souris » qui règle les rapports entre le fisc et le contribuable »<sup>36</sup>

La complexité des textes fiscaux peut être se mesurer à travers les deux critères suivants :

- le productivisme juridique ;
- les incertitudes des textes et insécurité juridique du contribuable.

##### **2.1.1.1 Le productivisme juridique**

Le productivisme juridique, se traduit par la multitude de textes qui régissent la matière fiscale. Le droit fiscal se présente ainsi comme un droit volumineux, complexe et obscur. De ce fait, le contribuable se trouve dans une situation fragilisée, ne pouvant plus connaître avec certitude son régime fiscal. Il plongera alors directement dans une ignorance croissante, en conséquence, dans une insécurité totale.

Le volume important des règles fiscales applicables à la vie de l'entreprise lui fait subir une multitude de risques liés au non respect des règles de forme fiscales. L'audit fiscal permet de s'assurer de la conformité par l'entreprise aux réglementations fiscales. Il use une mission de détection et de prévention ; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise. Ainsi, il contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale.

---

<sup>35</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

<sup>36</sup> R.Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 314.

#### 2.1.1.2. Les incertitudes des textes et insécurité juridique des contribuables

L'insécurité juridique trouve sa source dans plusieurs phénomènes dont notamment l'instabilité et l'obscurité des textes fiscaux.

Sans prétendre dresser l'inventaire des dispositions imprécises, nous nous limiterons à illustrer les risques fiscaux associés aux incertitudes dans l'interprétation des règles de droit fiscal à travers l'exemple suivant : l'exclusion des entreprises déficitaires de la déduction des plus-values non imposables.

En effet, s'il est vrai que le code de l'IRPP et de l'IS retient souvent des formulations du type : « Est déductible du bénéfice imposable » ou « Pour la détermination du bénéfice imposable, sont admis en déduction » ou « Sont déductibles pour la détermination du bénéfice imposable », il a toujours été considéré par ces types d'expression « est déductible pour la détermination du résultat fiscal ». D'ailleurs, une formule similaire est utilisée pour l'exclusion des charges non déductibles du résultat imposable : « ne sont pas admis pour la détermination du bénéfice »<sup>37</sup>.

Du fait de cette disposition imprécise, une nouvelle tendance de la doctrine administrative totalement contradictoire avec l'esprit du législateur, conditionne la déduction des plus-values non imposables à l'existence de bénéfice imposable et, en conséquence, nous nous retrouvons avec deux fiscalités : l'une, comportant des avantages réservés aux entreprises bénéficiaires et l'autre, pénalisante, pour les entreprises non bénéficiaires, ce qui est contraire aux principes d'égalité devant la loi et d'équité fiscale garantis par la constitution (DGELF 1765 du 2 octobre 2006)<sup>38</sup>.

#### 2.1.2. Discordance entre comptabilité et fiscalité

Parce que comme le droit fiscal s'impose souvent aux comptes de l'entreprise, la comptabilité peut être conditionnée par certaines règles fiscales. Les entreprises à gestion fiscale transparente se trouvent particulièrement confrontées à un dilemme entre la règle fiscale et les impératifs que requiert la production d'une information financière fidèle.

Le code de l'IRPP et de l'IS prévoit l'obligation pour les entreprises de tenir leur comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises. Alors que cette consécration législative de la comptabilité comme base de détermination de la matière imposable amène l'entreprise à admettre les règles du droit comptable, il n'en demeure pas moins vrai, qu'en cas de divergence entre une règle comptable et une règle fiscale, le principe de l'autonomie du droit fiscal conduit à privilégier la règle fiscale. Compte tenu des différences d'approche et des critères de mesure des

---

<sup>37</sup>R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.34.

<sup>38</sup>Op. cit, page 34.

résultats, il est normal, selon M.Raouf YAICH, qu'il existe des divergences entre comptabilité et fiscalité. Mais divergence, n'implique pas incompatibilité. Bien au contraire, le point de départ pour la détermination du résultat fiscal est toujours constitué par le résultat comptable. Aussi, Raouf YAICH pose-t-il la règle suivante pour la résolution des divergences entre comptabilité et fiscalité:

-Lorsqu'une règle comptable formulée dans le système comptable heurte une autre règle divergente résultant d'une disposition fiscale expresse, il est fait application du principe de l'autonomie: la norme comptable appliquée est retraitée pour les besoins de la détermination du résultat fiscal.

-En revanche, toutes les règles comptables formulées dans le système comptable qui ne heurtent aucune disposition expresse de la réglementation fiscale s'imposent comme règles communes aux deux matières: comptabilité financière et droit fiscal.

Cette règle est aujourd'hui consacrée par une disposition légale expresse en France où l'administration fiscale s'est engagée dans le sens d'une plus grande convergence vers les normes comptables internationales (IFRS).

A l'état actuel, l'adoption concomitante de deux bilans (comptable-fiscal) n'est pas encore adoptée en Tunisie.

Dans le système américain et aussi anglais, les principes de comptabilité fiscale sont dans une large mesure indépendants des règles de la comptabilité financière. Les entreprises américaines ont deux séries d'états financiers leur permettant de bénéficier de certains avantages fiscaux sans dénaturer les informations financières divulguées aux investisseurs.

Par ailleurs, en Tunisie, le bénéfice fiscal est déterminé à partir du bénéfice comptable tout en procédant à des ajustements fiscaux. La prise en compte de ces ajustements ne conduit pas à établir un tableau de détermination du résultat fiscal qui regroupe les différentes réintégrations et déductions.

### **2.1.3. La doctrine administrative : source de risque fiscal**

En raison de sa complexité, la norme fiscale prépare un terrain favorable à l'interprétation. L'interprétation consiste alors, à expliquer un texte dont l'ambiguïté est certaine, avec des termes précis et clairs, en se limitant à son propre sens, sans pour autant modifier son contenu.

En effet, la fonction interprétative est l'une des fonctions les plus délicates qu'assure l'administration fiscale à travers sa doctrine.

La doctrine administrative est constituée par; les BODI, les réponses ministérielles et les prises de position. Ces différents documents administratifs ont pour objet d'expliquer et commenter les

dispositions fiscales, les interpréter. Pour cela la doctrine devrait, normalement, respecter les grands principes d'interprétation des lois, tel que édictés par les articles de 532 à 563 du COC.

Néanmoins, dans sa pratique, la doctrine a tendance à dépasser son rôle simplement interprétatif pour légiférer en matière fiscale, devenant ainsi une source indépendante du droit fiscal.

L'interprétation administrative peut parfois aller au delà du texte interprété, en déformant son contenu et en imposant sa vision qui diffère de celle du législateur, cette pratique, qui bafoue la légalité, subit néanmoins certaines limites. En effet, le juge fiscal est compétent pour contrôler la conformité de l'interprétation administrative à la législation interprétée, et proposer une interprétation plus neutre et surtout plus rigoureuse.

Pour illustrer les aspects extensifs, abondants et contradictoires de la doctrine administrative, limitons-nous à l'exemple suivant : En vertu des articles 14 et paragraphe III de l'article 55 du Code de l'IRPP et de l'S, les débiteurs des sommes passibles d'une retenue à la source doivent déposer, contre accusé de réception, au plus tard le 28 février de chaque année, au centre ou bureau de contrôle des impôts dont ils relèvent, une déclaration des sommes soumises à retenue à la source ainsi que les ristournes commerciales ou non. Toutefois, en se basant sur une interprétation extensive du terme « انقاصات » et contradictoire à l'esprit du texte, la doctrine administrative entend par ristournes, toutes les réductions hors factures y compris les escomptes, les remises, les rabais et les ristournes<sup>39</sup>. Cet ajout doctrinal fait perdre à la déclaration d'employeur son utilité pratique et la rend difficilement exploitable par l'administration fiscale.

#### 2.1.4. La maladresse de certains contrôleurs des impôts

Agissant plus souvent par maladresse que par cinisme, certains contrôleurs peuvent provoquer un véritable traumatisme chez les personnes contrôlées. Le choc ressenti par un contribuable droit et respectueux de ses obligations à la suite d'une mauvaise expérience avec le contrôle fiscal peut l'amener à conclure qu'il est dans l'impossibilité d'échapper au redressement fiscal et de ne jamais pouvoir être en règle<sup>40</sup>.

<sup>39</sup> DGELF de l'année 2006.

لقد ذكرتم بمقتضى مکتوبکم المشار إليه بالمرجع أعلاه أن شركة مختصة في صنع معدات البناء تمنح للبعض من حرفائها الذين يقومون بإستخلاص الديون المتخلدة بدمتهم قبل حلول أجلها إنقاصات مالية وذلك في إطار فواتير تعديلية يتم إصدارها في الغرض، وطلبتم على أساس ذلك معرفة إن كان طرح الإنقاصات المالية المذكورة يستوجب التصريح بها ضمن تصريح المؤجر المنصوص عليه بالفصل 55 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

جوابا، بشرفني إعلامكم أنه طبقا لأحكام الفصل 14 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، لا تقبل للطرح لغاية ضبط الربح الخاضع للضريبة خاصة الإنقاصات التجارية أو غير التجارية التي لا يتم التصريح بها ضمن تصريح المؤجر المنصوص عليه بالفصل 55 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات.

وعلى هذا الأساس، وفي الحالة الخاصة بالإنقاصات المالية المبررة بفواتير تعديلية والمضمنة بالمحاسبة المسوكة للغرض، فإنها لا تقبل للطرح إلا في صورة التصريح بها ضمن تصريح المؤجر المذكور أعلاه.

<sup>40</sup> R. Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 314.

Selon le ministère des finances Belgique<sup>41</sup> « des recherches récentes ont démontré qu'outre le poids de l'impôt, la complexité et le caractère changeant de la législation fiscale, la principale source de réticence des contribuables est l'insécurité fiscale c'est-à-dire l'impression de ne jamais pouvoir être en règle et la crainte d'une vérification arbitraire ».

#### **2.1.5. L'organisation de certains secteurs**

L'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel rendent la tâche très difficile voire impossible aux opérateurs qui veulent être transparents fiscalement.

La connaissance de ces phénomènes et la prise en compte des domaines des opérateurs avec réalisme aide à la restructuration de ces secteurs<sup>42</sup>.

Ces risques d'origine externe désignés par Jean-luc rossignol « risque inhérent » ne constituent pas toujours des contraintes à subir mais plutôt un paramètre à gérer dans plusieurs situations. A titre d'exemple, nous illustrons, les deux exemples suivants :

- cas de l'implantation d'une société à l'étranger : diagnostiquer l'environnement externe dont notamment la complexité de la norme fiscale ;
- création d'une société dans un environnement informel : étudier au préalable l'organisation de certains secteurs.

#### **2.2. Risques d'origine internes**

Les risques d'origine interne peuvent être regroupés en deux catégories:

- 1) Risques liés aux procédures.
- 2) Risques liés aux personnes.

##### **2.2.1. Risques liés aux procédures**

La prévention du risque fiscal passe systématiquement par l'adoption d'un ensemble de méthodes et de procédures fiscales. Des procédures défailtantes ou non adoptées aux besoins fiscaux de l'entité favorisent le développement du risque. Il convient donc de prévoir des procédures fiscales (procédures de préparation des déclarations fiscales, procédures ayant trait à la retenue à la source, etc.) et de vérifier leur efficacité par certaines méthodes de contrôle.

Les procédures fiscales ont pour objectif la diminution de la probabilité et de l'impact du risque inhérent. L'absence de telles procédures amènent le risque résiduel<sup>43</sup> à un niveau élevé.

---

<sup>41</sup> Philippe Jacquij « Les initiatives du ministère des finances en matière de sécurité juridique »,2002.

<sup>42</sup> R.Yaich, Théories et principes fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2004, p. 316.

<sup>43</sup> La notion de risque résiduel désigne tout risque pouvant exister même après avoir mis en place des traitements possibles.

De ce fait, le risque résiduel devrait être mesuré pour évaluer l'efficacité du processus de gestion des risques. Plus ce risque est jugé minime, plus le processus de management des risques mis en place est jugé efficace<sup>44</sup>.

### **2.2.2. Risques liés aux personnes**

Les personnes peuvent présenter un risque de négligence, d'ignorance ou d'incompétence ou de manque de collaboration et d'esprit collectif<sup>45</sup>.

Les membres du personnel devraient avoir un comportement favorisant le respect volontaire de la loi fiscale. Il convient de leur expliquer que le risque fiscal et sa gestion proactive sont au cœur des valeurs de l'entreprise.

Garantir les compétences fiscales et les qualités personnelles exige non seulement que l'entreprise recrute des collaborateurs qualifiés, mais encore qu'elle veille à leur formation initiale et continue<sup>46</sup>.

### **Sous-section 3 : La mesure du risque fiscal**

---

La détermination des domaines et sources de risques permet de dresser une liste des risques fiscaux auxquels pourrait s'exposer l'entreprise.

L'audit fiscal est un exercice qui a pour objet la validation de la charge d'impôt d'une société ainsi que l'identification des risques fiscaux auxquels cette société peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales.

Pour une bonne approche de mesure du risque fiscal, il convient de distinguer deux notions : risque en base et risque en droits.

Risque en base<sup>47</sup>: Il correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré;

-Risque en droits<sup>48</sup>: Il correspond au supplément d'impôt résultant, pour l'exercice considéré, de la prise en compte de ce rehaussement.

Dans l'hypothèse la plus simple où l'entité est bénéficiaire au titre de l'exercice concerné, après prise en compte de ses éventuels déficits reportables, le risque en droits correspond à l'IS calculé sur le montant du risque en base.

---

<sup>44</sup> K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2007-2008, p.46.

<sup>45</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.22.

<sup>46</sup> Op. cit, page 40.

<sup>47</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.38.

<sup>48</sup> Op. cit, page 38.

Le risque en droits calculé ne constitue pas nécessairement un risque définitif. En effet, le risque définitif doit être calculé en tenant compte des éventuelles perspectives de réduction ultérieure de la base imposable qu'entraîne le rehaussement<sup>49</sup>.

Le risque lié à la non déductibilité d'une charge qui a pour seule conséquence une réintégration au titre de l'exercice d'engagement de la charge et aucune conséquence ultérieure n'est à prévoir, il est qualifié d'un risque définitif<sup>50</sup>. Lorsque le risque en droits est définitif, le coût de redressement est le principal de l'impôt auquel on ajoute les pénalités de retard.

Sans prétendre dresser la liste des risques fiscaux définitifs, nous nous limiterons à illustrer les risques fiscaux en droits suivants ayant un caractère définitif:

- Les intérêts non décomptés ou décomptés à un taux inférieur au taux de 8% au titre des sommes mises par la société à la disposition des associés (article 48-VII du code de l'IRPP et de l'IS);
- Dépenses non justifiées par des pièces justificatives.

Toutefois, lorsque le risque est uniquement lié à la prise en compte erronée dans le temps d'un produit ou d'une charge (provision, erreur d'exercice de rattachement d'un produit ou d'une charge), il ne s'agit que d'un risque temporaire, encore appelé « risque de timing<sup>51</sup>».

Dans ce cas, le coût définitif du redressement est généralement limité aux pénalités de retard.

Si le risque porte sur une provision, le risque de redressement dû à la rehaussement identifié au titre de l'exercice de dotation de la provision doit être tempéré par la déduction corrélative qui pourra être effectuée dans le résultat fiscal de l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge déductible.

Le risque définitif en base est alors nul, sauf dans l'hypothèse d'une réduction du taux de l'IS entre l'exercice de dotation et l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge, auquel cas le risque serait alors limité au différentiel d'impôt.

---

<sup>49</sup> M.H.Pinard-Fabro, *Audit fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.38.

<sup>50</sup>Op. cit, page 38.

<sup>51</sup>Op. cit, page 38.

**La mesure du risque fiscal peut être présentée selon le tableau suivant:**

Impôts/Taxes	Montants déclarés en base	Montants qui pourraient être réclamés* en base	Risque en base (écart négatif)	Risque en droits				Incidence sur l'IS** (Déduction en cascade)	Ecart positif (Manque à gagner ou paiements indus)	Référence ou Renvoi à une page ou une annexe
				Définitif		De timing				
				Principal	Pénalités de retard	Principal (***)	Pénalités de retard			
IS										
Acomptes provisionnels										
Retenues à la source										
TVA**										
Droit de Consommation**										
TCL**										
TFP**										
FOPROLOS**										
Autres impôts et taxes**										
<b>Totaux</b>										

\* En cas de contrôle fiscal bien évidemment

\*\* Bien qu'en règle générale, les impôts et taxes autres que l'IS génèrent un risque en droits définitif et non « de timing », l'auditeur fiscal devrait prendre en compte la règle de la déduction en cascade.

En effet, la règle de la déduction en cascade s'applique à tous les redressements d'impôts déductibles (TVA, FODEC, droit de consommation, TCL, TFP, FOPROLOS, Droit d'enregistrement, etc.).

Les contribuables peuvent demander que les suppléments de droits simples résultant d'une vérification soient admis en déduction des rehaussements apportés aux bases d'autres impôts également vérifiés .

C'est ainsi qu'en cas de vérification simultanée de TCA et d'autres taxes déductibles (TCL, TFP, FOPROLOS, etc.) et d'IS, lorsque la vérification des TCA ou des autres taxes déductibles donne lieu à un rappel de taxes, les suppléments de taxes en principal peuvent être déduits de l'assiette soumise à l'IS. Cette imputation s'applique même si la vérification n'a pas abouti à un rehaussement d'IS auquel cas elle entraîne la naissance d'un crédit d'impôt<sup>52</sup>.

Ce principe généralement admis a été confirmé par la doctrine administrative tunisienne dans sa plénitude à compter de l'année 2004.

\*\*\* Pour les risques en droits "de timing", l'auditeur devrait distinguer entre deux types de risques:

- Prise en compte erronée dans la période auditée d'un produit ou d'une charge autre que les amortissements ou provisions: Possibilité de bénéficier de la règle de la correction symétrique. Dans ce cas le coût définitif du redressement est limité aux pénalités de retard.

Ce traitement demeure le même pour les provisions qui n'ont pas été réintégrées lors de leur constitution et qui ont été reprises pendant la période auditée et qui n'ont pas été déduits.

- Provisions constituées: le risque de rehaussement identifié au titre de l'exercice de dotation de la provision doit être tempéré par la déduction corrélative qui pourra être effectuée dans le résultat fiscal de l'exercice de reprise<sup>53</sup> et de constatation définitive de la charge déductible. Le risque définitif en base est alors nul, sauf dans l'hypothèse d'une réduction du taux de l'IS entre l'exercice de dotation et l'exercice de reprise et de constatation définitive de la charge, auquel cas le risque serait limité au différentiel d'impôt<sup>54</sup>.

## **Section 2 : L'audit fiscal permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise**

---

On pourrait prétendre qu'en l'état actuel d'une législation touffue et évoluant sans discontinuer, l'entreprise qui parvient à honorer ses obligations fiscales en demeurant à l'abri de pénalités, amendes ou redressements réalise déjà une performance.

Une bonne gestion du paramètre fiscal et des opportunités qu'il offre est susceptible de fournir à l'entreprise qui s'y livre un avantage concurrentiel indéniable, source de valeur.

---

<sup>52</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.39.

<sup>53</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.38.

<sup>54</sup> Op. cit, page 38.

Comme l'indiquait M.Schmidt, les entreprises "ont la possibilité de prévoir l'impôt et d'utiliser au maximum les moyens fournis par un droit fiscal qui offre des choix multiples<sup>55</sup>".

La possibilité d'adopter des mesures plus ou moins opportunes au plan fiscal justifie ainsi l'intérêt pour l'entreprise de soumettre à un spécialiste de la discipline ses orientations fiscales, ses choix fiscaux, afin de voir si, en la matière, elle fait preuve d'efficacité ou non<sup>56</sup>.

Toutefois, la pertinence de l'objectif assigné à l'audit fiscal ne peut véritablement apparaître que par la mise en évidence de l'étendue des situations dans lesquelles l'entreprise peut être plus ou moins efficace au plan fiscal. Il convient donc d'étudier dans un premier temps ce qui constitue le domaine de l'efficacité fiscale et, par voie de conséquence, le domaine du contrôle de l'efficacité dans le cadre de l'audit (Sous-section 1). Cependant, la notion d'efficacité fiscale, qui constitue le critère du contrôle, reste par elle-même un peu abstraite ; il importe donc d'en expliciter le contenu (Sous-section 2) afin de mettre en lumière sa richesse et sa portée, et justifier ainsi l'intérêt d'un audit fiscal.

### **Sous-section 1 : Le domaine du contrôle de l'efficacité fiscale**

---

La prise en compte du paramètre fiscal dans la gestion de l'entreprise peut s'opérer par le biais de décisions qu'il est possible de qualifier de décisions juridiques ou fiscales, mais aussi par le biais de décisions très diverses qualifiables par opposition de décisions extra-juridiques ou extra-fiscales, pour lesquelles l'entreprise cherche moins à gérer l'impôt lui-même que l'incidence de l'impôt<sup>57</sup>.

Par décisions juridiques ou fiscales, il faut entendre les décisions dont la mise en œuvre implique des actions de nature juridique ou fiscale. C'est l'aspect de la gestion fiscale qui porte sur la détermination de l'impôt, de la dette fiscale de l'entreprise. C'est dans cette catégorie de décisions que l'entreprise puise en particulier la faculté d'exploiter la marge de manœuvre fiscale dont elle dispose<sup>58</sup>.

Par décisions extra-juridiques ou extra-fiscales, il faut entendre les décisions qui ne sont qu'inspirées par des considérations fiscales. La mise en œuvre de telles décisions échappe totalement au domaine juridique ou fiscal. En d'autres termes, l'entreprise cherche à minorer, ou du moins, à aménager, les incidences d'une situation fiscale donnée. On ne cherche pas la meilleure solution fiscale, on cherche à optimiser les retombées d'une solution fiscale connue.

---

<sup>55</sup> J.Schmidt, les choix fiscaux des contribuables, Editions Dalloz, p.6.

<sup>56</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.66.

<sup>57</sup> Op. cit, page 71.

<sup>58</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.71.

Cette distinction ne signifie pas une autonomie, au contraire, il y a souvent une continuité entre les décisions juridiques ou fiscales et les décisions extra-juridiques ou extra-fiscales. En effet, une fois, une solution retenue au plan fiscal, l'entreprise conserve la possibilité d'aller plus loin et de tenter d'en optimiser les incidences, en utilisant des moyens empruntés notamment à la gestion financière, afin que le coût global soit effectivement le plus faible possible. Les décisions extra-juridiques ou extra-fiscales se situent donc en aval des décisions juridiques ou fiscales<sup>59</sup>.

L'audit fiscal ne porte pas sur ces deux types de décisions qui, même si elles s'inscrivent dans une certaine continuité sont nettement différentes. Le domaine de l'audit fiscal, c'est le contrôle des décisions juridiques ou fiscales de l'entreprise<sup>60</sup>.

L'audit fiscal reste étranger au contrôle des décisions extra-juridiques ou extra-fiscales, dans la mesure où ces décisions, qui n'appellent pas de compétences spécifiques en matière fiscale, sont beaucoup plus proches de la gestion financière, à laquelle elles peuvent s'intégrer, que de la gestion fiscale<sup>61</sup>.

L'audit fiscal ne coïncide pas, en conséquence, avec le contrôle de la gestion fiscale.

Le domaine de l'audit fiscal est plus restreint. Il porte cependant sur un des éléments clefs dans la gestion fiscale de l'entreprise: L'exercice des choix fiscaux. En effet, l'audit fiscal correspond ainsi au contrôle de l'utilisation des choix fiscaux.

L'audit fiscal, dont il ne faut pas oublier qu'il s'agit, comme tout audit, d'un examen approfondi opéré par un spécialiste, va s'intéresser davantage au choix de la meilleure solution fiscale qu'à l'optimisation ultérieure des incidences d'un tel choix.

L'audit fiscal doit ainsi permettre de procéder au contrôle de l'aptitude de l'entreprise à utiliser la panoplie de décisions juridiques ou fiscales à sa disposition pour déterminer sa propre situation fiscale ; l'audit fiscal apparaît comme le contrôle de ce qu'il est convenu d'appeler les choix fiscaux de l'entreprise<sup>62</sup>.

Le contrôle contractuel de l'efficacité fiscale commande donc de rechercher une classification des choix fiscaux.

## **§ 1. L'audit fiscal repose sur une classification des choix fiscaux**

---

L'efficacité fiscale de l'entreprise est la résultante de décisions fiscales, ou d'implications fiscales de décisions juridiques qui contribuent chacune, mais de façon inégale, à l'efficacité fiscale.

---

<sup>59</sup> Op. cit, page 71.

<sup>60</sup> Op. cit, page 71.

<sup>61</sup> Op. cit, page 72.

<sup>62</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.72.

Dans le cadre d'un audit contractuel, compte tenu des contraintes de temps et de l'impossibilité matérielle de passer en revue l'ensemble des choix exercés par l'entreprise, l'auditeur accordera en priorité son attention aux décisions de l'entreprise à forte incidence fiscale.

L'intérêt aussi de la distinction entre choix stratégiques et choix tactiques réside dans la détermination de l'approche d'audit à appliquer.

En s'inspirant de l'audit financier, l'auditeur fiscal devrait appliquer pour les opérations non courantes une stratégie corroborative (techniques d'audit de compliance et d'opportunité extensifs ou étendus) du fait que le risque lié au contrôle est maximum ou très proche de ce maximum.

Pour les choix fiscaux tactiques, l'approche à adopter par l'auditeur fiscal varie en fonction de la fiabilité du système de contrôle interne fiscal. En effet, si l'auditeur fiscal estime que les mécanismes de contrôle sont effectivement efficaces et appliqués d'une façon qui justifie le faible niveau du risque lié au contrôle, il pourrait prévoir des tests d'audit de compliance et d'opportunité restreints ou limités. Toutefois, si l'auditeur fiscal estime que les contrôles sont inefficaces ou inexistantes, il devrait appliquer une stratégie corroborative.

On peut donc, dans ces conditions, différencier les choix fiscaux en fonction de leur portée, en distinguant ainsi les décisions qui correspondent au choix des orientations fiscales majeures de l'entreprise, c'est-à-dire les choix qui détermineront les caractéristiques fiscales de l'entreprise, des choix de gestion courante, de portée fiscale plus limitée mais qui peuvent ponctuellement procurer un avantage à l'entreprise. Deux niveaux de choix se dégagent alors des choix stratégiques et des choix tactiques.

### 1.1. Choix stratégiques

Les choix fiscaux stratégiques sont des choix dont la portée fiscale est importante.

Parmi les choix stratégiques, on retrouvera notamment:

-le choix du régime de l'intégration des résultats prévu par l'article 49 bis du code de l'IRPP et de l'IS<sup>63</sup>;

-le choix du régime applicable aux opérations de transmission et de restructuration<sup>64</sup>;

---

<sup>63</sup> Toute société qui détient directement ou indirectement au moins 75% du capital d'autres sociétés peut opter en sa qualité de société mère pour son imposition à l'impôt sur les sociétés sur la base de l'ensemble des résultats réalisés par elle et par les autres sociétés.

Le bénéfice du régime de l'intégration des résultats est subordonné à la satisfaction des conditions prévues par la section 5 prévue par l'article 30 de la loi de finances n°2000-98 du 25 décembre 2000.

<sup>64</sup> Le régime d'avantages fiscaux prévu pour les opérations de restructuration est prévu par les articles suivants:

-Article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS,

-Article 9-IV-4 du code de la TVA,

-Article 5, alinéa 3 de la loi n°88-62 du 02 Juin 1988 portant refonte de la réglementation relative au droit de consommation,

-Article 23-I du CDET.

-l'implantation d'une entreprise dans une zone de développement régional pour le bénéfice des avantages accordés auxdites zones<sup>65</sup>;

-le choix de l'admission pour les sociétés de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse sous certaines conditions<sup>66</sup>;

-la possibilité laissée aux entreprises à une réévaluation libre de leurs bilans<sup>67</sup>.

L'exercice de tels choix présente différentes caractéristiques. En premier lieu, ces choix peuvent être de nature purement fiscale mais peuvent emprunter à d'autres domaines du droit et tout particulièrement le droit des sociétés. De ce point de vue, si le but à atteindre est fiscal, il peut dans certaines situations être atteint en exerçant des choix fiscaux mais également en exerçant des choix de nature strictement juridique dont les effets fiscaux sont cependant conformes au but poursuivi<sup>68</sup>.

Ensuite, les choix stratégiques, compte tenu de leur portée, ne sont pas généralement exercés par la fonction fiscale de l'entreprise ou la direction financière, mais par la direction de l'entreprise.

Le choix stratégique produit des effets au-delà du seul champ fiscal (implications juridiques, financières, économiques, etc.). C'est pourquoi la solution finalement adoptée ne sera pas nécessairement la solution fiscalement la plus judicieuse pour l'entreprise. Enfin, l'exercice de choix fiscaux stratégiques commande de procéder de manière systématique à l'évaluation proprement dite du choix. Quelles sont les contreparties ou les engagements qui en résultent pour l'entreprise ? L'entreprise a-t-elle les compétences internes pour maîtriser les obligations

---

<sup>65</sup> Les avantages accordés aux zones de développement régional sont prévus par les articles 23, 24, 25 et 26 du Code d'Incitations aux Investissements.

La liste des zones d'encouragement au développement régional est fixée par le décret n°99-483 du 1<sup>er</sup> Mars 1999 tel que modifié et complété par les textes subséquents et notamment le décret n°2008-387 du 11 Février 2008.

<sup>66</sup> Le taux de l'IS prévu par le paragraphe I de l'article 49 du code de l'IRPP et de l'IS est réduit à 20% pour les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse à condition que le taux d'ouverture du capital au public soit au moins égal à 30%, et ce, pendant cinq ans à partir de l'année d'admission.

Les modalités et conditions de la réduction du taux de l'IS sont prévus par la loi n°99-92 du 17 Août 1999.

<sup>67</sup> La réévaluation libre n'est pas interdite du point de vue juridique. Toutefois, elle entraîne les conséquences fiscales suivantes:

-La plus-value dégagée par une réévaluation libre, n'ayant pas le caractère d'un bénéfice réalisé, est exclue de l'assiette de l'impôt au titre de l'exercice de sa constatation comptable.

Néanmoins, si l'entreprise procède à l'incorporation de la réserve de réévaluation libre ou à sa distribution, cette dernière devient soumise à imposition.

En outre, les pertes d'exploitation imputées sur la réserve de réévaluation libre demeurent reportables sur les bénéfices des exercices ultérieurs s'il existe d'autres réserves d'un montant équivalent à la dite imputation. En cas d'absence de réserve de réévaluation libre, l'imputation des reports déficitaires sur la réserve de réévaluation libre rend imposable ladite réserve à concurrence du montant imputé.

-Le bénéfice imposable en cas de cession d'un bien ayant subi la réévaluation libre est constitué pour les éléments amortissables par la différence entre le prix de cession de l'élément considéré et sa valeur comptable nette sans tenir compte des effets de la réévaluation.

Néanmoins, dans le cas où la réserve de réévaluation libre a subi l'impôt, le plus ou moins-value de cession s'apprécie par rapport à la nouvelle valeur réévaluée et non pas par rapport à la valeur historique.

-L'amortissement pris en compte fiscalement est l'amortissement de la valeur avant réévaluation libre.

<sup>68</sup> J.L.Rossignol, Tran Thi Kim Anh, "La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: le cas Français au Vietnam" , 2008.

nouvelles qui résulteront du choix exercé au plan fiscal mais aussi dans le domaine comptable ou financier? Le choix envisagé est-il irrévocable ou l'entreprise conserve-t-elle la possibilité de rétablir la situation antérieure? Le choix envisagé est-il sûr et l'entreprise ne risque-t-elle pas une remise en cause de la part de l'administration fiscale sur le terrain par exemple de l'abus de droit ou de l'acte anormal de gestion ? En d'autres termes, le choix fiscal retenu ne risque-t-il pas d'alimenter l'insécurité fiscale de l'entreprise? Autant de critères qui doivent être pris en considération dans le processus d'évaluation des choix fiscaux stratégiques de l'entreprise.

### 1.2. Choix tactiques

Les choix fiscaux tactiques sont des choix qui sont de nature à procurer un avantage financier à l'entreprise, généralement à brève échéance, mais dont la portée reste limitée. Il s'agit pour l'essentiel de choix qui procèdent de la technique fiscale. Leur importance ne doit cependant pas être négligée car leur exercice systématique et réfléchi peut à terme procurer un avantage distinctif à l'entreprise concernée<sup>69</sup>.

Les choix tactiques sont les choix de la gestion courante procurant à l'entreprise des avantages sans pour autant être déterminants des caractéristiques fiscales de l'entité. Leur contrôle est rapide, souvent technique et limité au seul domaine fiscal.

Nous citons à titre d'exemple, le choix d'une méthode d'amortissement, etc.

Généralement, ces choix tactiques résultent de l'exercice d'options explicitement contenues dans la loi fiscale. C'est le législateur qui, en pleine connaissance de cause, offre une possibilité d'option aux entreprises<sup>70</sup>. Dans d'autres cas, l'option offerte relève non d'une disposition de la loi mais d'une tolérance de l'administration fiscale qui admet une application assouplie de tel ou tel dispositif. Dans le même ordre d'idée, il faut également prendre en considération les silences éventuels de la réglementation fiscale sur le traitement de telle ou telle opération, silences qui peuvent être utilisés par l'entreprise au mieux de ses intérêts.

Finalement, entre des choix stratégiques dont l'enjeu est particulièrement important et des choix tactiques fort nombreux, et que l'entreprise maîtrise pour cette raison plus difficilement, le maniement des choix fiscaux se révèle très délicat. Ces difficultés justifient que l'entreprise confie à un spécialiste le contrôle des choix fiscaux afin de s'assurer de l'opportunité des décisions fiscales de l'entreprise. L'efficacité fiscale appelle un contrôle des choix fiscaux.

## § 2. Le contrôle des choix fiscaux

---

<sup>69</sup> J.L.Rossignol, Tran Thi Kim Anh, "La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: Le cas Français au Vietnam", 2008.

<sup>70</sup> J.L.Rossignol, La gestion fiscale de l'entreprise, 2008.

L'existence de choix fiscaux est à rapprocher du comportement de l'entreprise. Si l'entreprise ignore les possibilités que lui offre directement ou indirectement la législation fiscale, il en résulte un comportement passif qui peut lui être préjudiciable. Si en revanche, l'entreprise manifeste une attitude active devant les choix fiscaux, elle peut alors exercer de bons ou de mauvais choix<sup>71</sup>.

Le rôle de l'audit est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement passif de l'entreprise ou de signaler les erreurs liées à des choix a priori exercés en connaissance de cause. L'audit fiscal doit ainsi permettre de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte<sup>72</sup>. De cette façon, l'entreprise doit adopter des mesures qui doivent lui permettre de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux, d'améliorer graduellement son efficacité fiscale. Progressivement, l'entreprise doit devenir, selon la formule de M.Coizian, un contribuable avisé qui manie la fiscalité « à un niveau supérieur ». En consentant un tel effort, l'entreprise évite une déperdition de ses ressources qui serait due à une sous optimisation de ces décisions fiscales.

Le contrôle des choix fiscaux ne se limite pas à un simple constat sur le niveau d'efficacité fiscale dont fait preuve l'entreprise. Comme le contrôle de la régularité a des vertus préventives, le contrôle de l'efficacité contribue au renforcement de l'efficacité fiscale de l'entreprise. Il y contribue non seulement en vérifiant l'aptitude de l'entreprise à exercer le bon choix fiscal, mais aussi en mettant en évidence les choix méconnus de l'entreprise. De cette façon, l'audit enrichit l'éventail des choix à la disposition de l'entreprise, et par voie de conséquence, le potentiel d'efficacité fiscale. Le contrôle des choix fiscaux apparaît ainsi comme un facteur d'efficacité<sup>73</sup>.

Ce second volet de la mission d'audit fiscal doit mettre en exergue les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune.

L'efficacité fiscale de l'entreprise repose sur la recherche de trois types d'avantages distincts<sup>74</sup> (fiscaux, financiers ou de fonctionnement) au travers des choix stratégiques ou des choix tactiques qu'exerce l'entreprise.

## **Sous-section 2 : Le critère du contrôle de l'efficacité fiscale**

---

En constatant qu'il y a pour l'entreprise une marge de manœuvre fiscale, une zone d'autonomie dans la détermination de sa propre situation fiscale, on peut conclure que l'entreprise peut en

---

<sup>71</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.83.

<sup>72</sup> Op. cit, page 83.

<sup>73</sup> Op. cit, page 92.

<sup>74</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.83.

disposer de façon plus ou moins judicieuse et obtenir un avantage économique de portée variable.

Mais au-delà des principes, il importe d'explicitier le critère d'efficacité fiscale à partir duquel l'auditeur va déterminer son opinion. En effet, il convient de préciser les éléments qui vont permettre à l'auditeur d'apprécier l'opportunité d'un choix ou d'une option fiscale.

Or, sur ce point, on est amené à constater que l'entreprise doit en réalité faire preuve d'un double niveau d'efficacité fiscale.

L'entreprise doit être efficace dans l'utilisation des dispositions contenues dans la législation, c'est-à-dire être capable de mettre à profit le potentiel juridique et fiscal à sa disposition. En d'autres termes, il s'agit de l'aptitude de l'entreprise à utiliser la « matière fiscale » avec efficacité. Mais on ne peut cependant envisager l'efficacité fiscale pour elle-même. Le traitement de la fiscalité n'est pas l'objet d'une fonction indépendante dans l'entreprise, totalement autonome et qui fonctionne isolément. Le droit fiscal, comme les autres branches du droit, ne vit pas coupé de l'activité de l'entreprise ; il n'est pas isolé des autres paramètres de gestion<sup>75</sup>.

Dès lors l'efficacité fiscale ne peut se réduire à la recherche de l'optimum fiscal apprécié strictement et exclusivement à partir de considérations fiscales ; elle implique au contraire de prendre en compte les autres données de l'entreprise en matière de politique générale<sup>76</sup>.

L'auditeur doit ainsi opérer un contrôle des choix fiscaux selon une double norme ; d'une part, contrôler l'aptitude de l'entreprise à utiliser les ressources juridiques et fiscales dont elle dispose (§1) et ce, d'autre part, s'assurer que ces ressources sont exploitées conformément aux orientations de la politique générale de l'entreprise (§2). Au-delà du principe cependant, le risque est grand de considérer la variable fiscale pour elle-même, détachée du contexte de l'entreprise. Dans ces conditions, l'objectif poursuivi par l'entreprise reste la recherche systématique de la voix la moins imposée ; une stratégie fiscale autonome se juxtapose, ou le cas échéant se substitue, à la stratégie de l'entreprise. L'existence d'un tel risque impose à l'auditeur de vérifier l'aptitude de l'entreprise à concilier stratégie fiscale et stratégie de l'entreprise (§3)<sup>77</sup>.

### **§ 1. Le contrôle de l'aptitude de l'entreprise à exploiter les ressources juridiques et fiscales dont elle dispose**

---

L'aptitude de l'entreprise pour qu'elle soit efficace au plan fiscal suppose en premier lieu que celle-ci soit à même de connaître avec précision l'étendue de la marge de manœuvre dont elle

---

<sup>75</sup> Op. cit, page 93.

<sup>76</sup> Op. cit, page 93.

<sup>77</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.93.

dispose. En d'autres termes, pour que l'entreprise ait la possibilité d'effectuer un choix éclairé, il importe qu'elle ait préalablement recensé les différentes alternatives qui s'offrent à elle<sup>78</sup>.

En matière d'audit fiscal, il ne suffit pas à l'auditeur de vérifier que les choix opérés se justifient dans le contexte de l'entreprise ; celui-ci doit préalablement s'assurer que l'entreprise n'avait pas à sa disposition d'autres solutions, d'autres possibilités offertes par la législation juridique et fiscale et qui auraient permis de parvenir à un résultat identique, ou même à procurer à l'entreprise un avantage sensiblement plus important. Il s'agit en fait, de vérifier que les bases sur lesquelles s'est exercé le choix ont été correctement déterminées.

C'est donc, dans un premier temps, la capacité de l'entreprise à maîtriser l'outil juridique et fiscal, à utiliser les ressources du droit au profit de la gestion de l'entreprise qui est l'objet d'audit<sup>79</sup>.

Sur ce point, l'audit fiscal reposera notamment sur un examen du système d'information de l'entreprise afin d'évaluer les possibilités laissées à celle-ci d'identifier les différentes solutions fiscales applicables à un problème donné.

Cette phase est un préalable indispensable. Elle permet de vérifier que les conditions propices à l'exercice d'un choix opportun sont réunies, et que les conditions de l'efficacité ne sont pas hypothéquées dès le départ en raison d'un système d'information défaillant.

L'importance de cette phase de contrôle prend un relief particulier dans les entreprises de petite ou de moyenne taille. En effet, les grandes entreprises disposent généralement d'une fonction fiscale, ou du moins d'un ou plusieurs collaborateurs spécialisés dans le traitement des questions fiscales. En revanche, dans les PME, l'information juridique et fiscale dont dispose l'entreprise est généralement une information juridique de base.

L'entreprise doit être en mesure d'adopter des décisions fiscales qui soient à la fois les meilleures, compte tenu des possibilités laissées par la législation ou la réglementation, mais aussi les plus adaptées compte tenu de l'entreprise, de sa situation, de ces objectifs et de ses moyens. C'est le second niveau de l'efficacité fiscale : il faut une adéquation entre les choix fiscaux et la gestion de l'entreprise<sup>80</sup>.

## **§ 2. Le contrôle de l'aptitude de l'entreprise à exploiter les ressources juridiques et fiscales conformément à ses choix de politique générale**

---

L'objectif de l'audit fiscal est de vérifier que le paramètre fiscal s'intègre le mieux dans la gestion de l'entreprise, que les différentes décisions fiscales adoptées par l'entreprise sont

---

<sup>78</sup> Op. cit, page 93.

<sup>79</sup> Op. cit, page 94.

<sup>80</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.95.

conformes aux orientations de politique générale et que l'entreprise est apte à mobiliser les ressources juridiques et fiscales dont elle a besoin pour atteindre ses objectifs.

Il convient ainsi de contrôler en premier lieu que non seulement l'entreprise ne relègue pas le droit fiscal au rang de contrainte, mais que l'utilisation de la législation fiscale et l'exercice des choix fiscaux s'opère de façon coordonnée avec les autres choix de l'entreprise. La politique fiscale de l'entreprise doit découler de la politique générale et s'y intégrer. Il y a dans l'entreprise une priorité qui est extra fiscale et qui réside dans la définition des objectifs de l'entreprise<sup>81</sup>.

La recherche de l'efficacité fiscale s'inscrit dans le cadre cohérent de la stratégie de l'entreprise. Comme le soulignait M.Chadefaux, « le droit devient alors une technique auxiliaire du management, une science de gestion<sup>82</sup> ». C'est en effet, la relation « fiscalité-management » au sein de l'entreprise, qui est au centre du contrôle de l'efficacité dans le cadre d'une mission d'audit fiscal. L'audit doit permettre de vérifier que l'utilisation qui est faite du droit fiscal contribue à atteindre les objectifs de l'entreprise. Cela implique de vérifier en premier lieu que la fiscalité, comme les autres branches du droit, est utilisée comme un moyen au service de la gestion de l'entreprise, et non comme une fin en soi. L'audit devra ainsi s'interroger en priorité sur la conception de la fonction fiscale afin de s'assurer que les préalables à l'efficacité fiscale sont réunis<sup>83</sup>. Comme l'indique M.Mercadel, « le droit doit être utilisé par le management de l'entreprise comme un facteur de gestion au même titre que les conditions de financement ou de commercialisation ».

La gestion fiscale est un domaine important de la gestion globale de l'entreprise. La recherche d'une économie fiscale est certes un levier pour l'investissement. Néanmoins, il convient de doser la recherche de l'économie fiscale et de l'intégrer dans la recherche de l'efficacité globale<sup>84</sup>.

Une bonne gestion consiste généralement à adopter une stratégie de sécurité<sup>85</sup> et d'optimisation<sup>86</sup> à l'égard de l'impôt.

Néanmoins, il faut se rappeler que la gestion fiscale se réduit à une simple recherche d'économie d'impôt<sup>87</sup>. La minimisation des impôts est certes une préoccupation essentielle et relève de la bonne gestion qui est un devoir des décideurs. Toutefois, d'autres préoccupations d'ordre

---

<sup>81</sup> Op. cit, page 96.

<sup>82</sup> M.Champaud, Préface de l'ouvrage de D.Ledouble, l'entreprise et le contrat, Editions Litec, 1980.

<sup>83</sup> M.Dubisson, la fonction juridique dans l'entreprise moderne ou l'émergence de nouveaux juristes: Cahiers de droit de l'entreprise, 1981, n°2, p.1.

<sup>84</sup> R.Yaich, Cours Avantages fiscaux, Maîtrise en sciences comptables, Ecole Supérieure de Commerce-Sfax, 2004-2005.

<sup>85</sup> Sécurité: par le respect des règles fiscales et l'attachement à la régularité fiscale.

<sup>86</sup> Optimisation: par une bonne connaissance de la fiscalité et l'utilisation optimale des options et solutions avantageuses pour l'entreprise.

<sup>87</sup> Op. cit.

économique et financier sont aussi dignes d'intérêts et conditionnent la stratégie qui peut être mise en place par les dirigeants de l'entreprise<sup>88</sup>.

La gestion fiscale de l'entreprise ne peut se concevoir, en conséquence, en vase clos. Il serait vain de prétendre concourir à l'optimisation fiscale sans intégrer, dans la réflexion et la prise de décisions, les répercussions extra-fiscales de ces choix. La gestion fiscale de l'entreprise est partie intégrante de la gestion de l'entreprise et ne peut être dissociée. Une stricte approche reposant sur la recherche de la voie la moins imposée, réaction légitime et naturelle, peut entrer en conflit avec d'autres types de considérations liées à la politique générale de l'entreprise. La recherche de l'optimisation fiscale ne peut ignorer la politique générale et la stratégie de l'entreprise. En la matière, l'approche doit présenter deux caractéristiques majeures<sup>89</sup> :

- elle doit être globale ; « une approche globale lie les solutions fiscales à la structure et à la stratégie de l'entreprise : la question fiscale devient partie intégrante de la prise de décision ; l'optimisation fiscale de l'impôt se mêle intimement à la stratégie, la structure, la culture et les compétences de l'entreprise.<sup>90</sup>
- elle doit être multilatérale dans le sens où toutes les parties prenantes doivent être prises en considération, et reposer sur la prise en compte des coûts non fiscaux. L'évaluation des choix fiscaux ne peut faire l'économie d'une étude circonstanciée des coûts induits par le choix fiscal dans d'autres domaines (juridique, administratif), de la cohérence du choix avec la politique de l'entreprise, de sa simplicité en termes de mise en œuvre et de suivi, de sa flexibilité et de la faculté de rétablir la situation d'origine et enfin sa sécurité, en termes de risque fiscal<sup>91</sup>.

Ainsi, l'entreprise ne peut se permettre de raisonner en termes fiscaux ; elle ne peut raisonner qu'en termes d'incidence fiscale de décision de gestion. Ce qui peut paraître comme une évidence est en réalité source de contrainte pour l'audit fiscal. En effet, l'auditeur n'est en mesure d'apporter des éléments d'appréciation fiables sur les choix fiscaux de l'entreprise qu'à la double condition d'avoir une bonne connaissance des sciences de gestion mais également une parfaite connaissance de la situation de l'entreprise auditée. Ce n'est qu'à cette double condition qu'il sera en mesure d'apporter un regard critique sur les décisions fiscales de l'entreprise, passées ou à venir.

---

<sup>88</sup> N. Baccouche – Communication présentée au séminaire "Réussir son implantation au Maroc et en Tunisie" organisé par E.F.E et le M.O.C.I à Paris le 22 et 23 Septembre 1997.

<sup>89</sup> J.L.Rossignol, Tran Thi Kim Anh, La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: le cas français au Vietnam, 2008.

<sup>90</sup> S.Beaumont, I.Damsté, et D.H.Pollock, Jongler avec les impôts d'une multinationale, L'expansion Management Review, n°88, mars, 1998, p.45-50.

<sup>91</sup> J.L.Rossignol, Tran Thi Kim Anh, La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent: le cas Français au Vietnam, 2008.

### § 3. Le contrôle de l'aptitude de l'entreprise à concilier stratégie fiscale et stratégie d'entreprise

---

Le fait qu'une entreprise accorde une importance excessive aux aspects fiscaux dans la prise de décision s'explique essentiellement soit par l'absence d'objectifs et de stratégie pour l'entreprise, soit par un dérapage de la stratégie initialement définie<sup>92</sup>.

L'absence de politique générale explicite prive ainsi l'entreprise de la possibilité de se référer aux orientations de gestion pour définir sa politique fiscale et arrêter ses choix fiscaux. L'entreprise en vient ainsi naturellement à privilégier, au plan fiscal, la recherche systématique de la voie la moins imposée, l'optimisation du paramètre fiscal abstraction faite des contraintes de gestion.

Myron Scholes et Mark A. Wolfson expliquent que la mise en œuvre de stratégie minimisant les impôts peut introduire des coûts significatifs dans les dimensions autres que fiscales de telle sorte qu'une stratégie de minimisation fiscale peut être sous optimale. Après tout, un moyen particulièrement efficace d'éviter des impôts consiste à éviter d'investir dans des activités rentables<sup>93</sup>.

Les considérations autres que proprement fiscales (coût, marché, contexte socio-politique, structure financière de l'entreprise,...) font qu'une stratégie fiscale efficiente est souvent différente de celle ne consistant qu'à minimiser les impôts.

L'absence de stratégie, qui devrait normalement ressortir rapidement de la phase de prise de connaissance générale de l'entreprise, est en revanche un élément de nature à remettre en cause le principe même de la mission d'audit fiscal du moins dans sa partie consacrée au contrôle de l'efficacité. Dans une telle situation, la priorité pour l'entreprise réside dans la définition d'une stratégie, non dans un examen approfondi de la situation fiscale, du moins sous l'angle de l'efficacité.

A force de vouloir réduire l'imposition à coup d'avantages fiscaux (par le biais du dégrèvement financier), et en absence d'une stratégie globale explicite, certaines entreprises ont vu se disperser leurs ressources, elles se sont laissées éloigner de leur métier de base et ont dû payer le coût d'apprentissage des nouveaux métiers à un coût des fois plus élevé que l'impôt<sup>94</sup>.

La prise de conscience des effets pervers de l'usage des avantages sur l'allocation des ressources contribue pour les entreprises à développer une stratégie fiscale qui s'intègre à la stratégie globale de l'entreprise.

---

<sup>92</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.106.

<sup>93</sup> Myron S.Scholes et Mark A. Wolfson, Fiscalité, ouvrage traduit de l'anglais-PUF, 1996, p.9.

<sup>94</sup> R.Yaich, Cours Avantages fiscaux, Maîtrise en sciences comptables, Ecole Supérieure de Commerce-Sfax, 2004-2005.

La mesure de la performance fiscale de l'entreprise, évaluant l'adéquation des décisions fiscales aux choix de politique générale, n'a de sens que si elle permet d'apprécier la contribution effective de ces décisions fiscales à la réalisation des objectifs de l'entreprise ; cela n'est concevable que si ces derniers ont été préalablement définis. Ce n'est qu'à cette condition que l'audit fiscal peut prendre toute sa signification et contribuer à l'optimisation de la gestion fiscale de l'entreprise<sup>95</sup>.

### **Section 3 : Statut de l'auditeur fiscal**

---

S'inscrivant dans le cadre des missions fiscales de l'expert comptable reconnues, par l'article 2 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à profession d'expertise comptable, l'audit fiscal comme faisant partie des missions que peut assurer l'expert comptable obéit à un cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental (sous-section 1). Le recensement des qualités requises de l'auditeur (sous-section 2) doit ainsi faciliter l'identification de la ou des professions les mieux armées pour conduire une mission de cette nature.

#### **Sous-section 1 : Cadre réglementaire, déontologique, contractuel et comportemental de l'expert comptable dans la mission d'audit fiscal**

---

La mission d'audit fiscal exercée par un expert comptable obéit à un cadre réglementaire précis (paragraphe 1). Cette mission se situe également dans un cadre contractuel marqué par l'exigence professionnelle d'établissement d'une lettre de mission (paragraphe 2). L'intervention de l'expert comptable dans une mission d'audit fiscal s'insère dans un cadre déontologique strict (paragraphe 3). Toutefois, le manquement de l'expert comptable à ses obligations légales ou contractuelles peut exposer aux sanctions pénales, en plus des autres actions qui peuvent être engagées à son encontre et notamment la demande de réparation d'un préjudice subi sur le plan civil ainsi que des sanctions disciplinaires (paragraphe 4).

#### **§ 1. Cadre réglementaire**

---

En application de l'article 2 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable<sup>96</sup>, l'expert-comptable est autorisé à « analyser, par les

---

<sup>95</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.106.

<sup>96</sup> L'article 2 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable dispose « Est expert-comptable, celui qui en son propre nom et sous sa responsabilité personnelle fait profession habituelle d'organiser, de vérifier, de redresser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes aux quels il n'est pas lié par un contrat de travail.

procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier ». C'est en effet grâce à ces dispositions légales, que l'on peut affirmer que l'audit fiscal fait partie intégrante des activités professionnelles de l'expert-comptable.

Sous réserve des interdictions et incompatibilités légales, la profession d'expertise comptable est habilitée à mener toutes les missions à caractère fiscal au profit des entreprises telles les missions d'audit, de diagnostic et de conseil fiscal<sup>97</sup>.

Toutefois, la mission de l'expert comptable dans le cadre d'une mission d'audit fiscal comprend deux limites :

### 1.1 Les interdictions légales

L'article 11 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable interdit aux personnes inscrites au tableau de l'OEET 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.

Il en découle qu'il est interdit à l'expert-comptable de représenter le contribuable, ni à la phase précontentieuse<sup>98</sup>, ni à la phase juridictionnelle du contentieux fiscal.

Néanmoins, il convient de remarquer que dans un arrêt n°35668 en date du 30 octobre 2006, le tribunal administratif a considéré que l'expert-comptable, qui représente son client devant la Commission Spéciale de Taxation d'Office (CSTO), manque à ses obligations professionnelles et s'expose, de ce fait, à des sanctions disciplinaires qui s'insèrent dans la relation de l'expert-comptable avec son ordre professionnel sans qu'une telle représentation ne vicie la procédure<sup>99</sup>.

---

Il est également habilité à attester la sincérité et la régularité des comptabilités et des comptes de toute nature vis-à-vis des entreprises qui l'ont chargé de cette mission à titre contractuel ou au titre des dispositions légales et réglementaires et notamment celles relatives à l'exercice de la fonction de commissaire aux comptes de sociétés.

L'expert-comptable peut aussi analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs différents aspects économique, juridique et financier ».

<sup>97</sup> F.Choyackh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2006, p.31.

<sup>98</sup> Aux termes de l'article 42 du CDPF, le contribuable a le droit de se faire assister durant le déroulement de la vérification et la discussion de ses résultats par une personne de son choix ou de se faire représenter à cet effet par un mandataire conformément à la loi.

<sup>99</sup>Tribunal administratif, Requête n°35668, 30 octobre 2006.

المحكمة الإدارية / القضية عدد 35668 / تاريخ القرار 30 أكتوبر 2006.  
عن المطعن المتعلق بخرق أحكام الفصل 11 من القانون عدد 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18 أوت 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين:  
حيث تمسكت المعقبة بأنه يتضح من خلال الوثائق المطروقة بالملف أن... بصفته خبيراً محاسباً قد تولى تمثيل المطالب بالأداء أمام اللجنة الخاصة للتوظيف الإلزامي و في ذلك خرق واضح لأحكام الفصل 11 من القانون عدد 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18 أوت 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة المحاسبين الذي يحجر قيام الخبراء المحاسبين بمهمة تمثيل لدى المحاكم العدلية و الإدارية.  
و حيث يتبين بالرجوع إلى محضر جلسة اللجنة الخاصة للتوظيف الإلزامي ب... المنعقدة في 27 جانفي 1999 أن السيد... حضر نيابة عن المستأنف و قدم تقريراً و تمسك به.

## 1.2 Les incompatibilités légales

Aux termes de l'article 23 de la loi n° 88-108 du 18 Août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable<sup>100</sup> et de l'article 174 et 262 du CSC<sup>101</sup> ainsi que l'article 4 du décret n° 87-529 du 1<sup>er</sup> Avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat<sup>102</sup>, l'expert comptable qui perçoit des honoraires en contrepartie d'une mission d'audit fiscal dans une société ne peut plus être désigné commissaire aux comptes, réviseur légal ou commissaire aux apports de cette société ou d'une autre société ayant des liens de capital avec elle.

L'examen des législations comparées régissant la profession d'expert comptable dénote d'une certaine tolérance pour ce qui est des incompatibilités résultant des missions fiscales exercées parallèlement aux missions d'audit. Ainsi et malgré le durcissement des règles d'incompatibilités suite à l'affaire Enron, la faculté de mener les missions fiscales reste reconnue à l'auditeur dans plusieurs pays<sup>103</sup>. Aux Etats-Unis, par exemple, les règles d'indépendance visées au Code de Conduite professionnelle de l'AICPA qui s'appliquent à toute prestation de services fournies par un expert comptable (CPA) et réquerant son indépendance posent le principe qu'un CPA peut

---

وحيث اقتضى الفصل 11 فقرة أخيرة من القانون عدد 108 لسنة 1988 المؤرخ في 18 أوت 1988 المتعلق بتحويل التشريع الخاص بمهنة الخبراء المحاسبين أنه يحجر على الأشخاص المسجلين بجدول هيئة الخبراء المحاسبين و على أجراءهم القيام بمهمة تمثيل لدى المحاكم العدلية أو الإدارية أو لدى الإدارات و المؤسسات العمومية.

وحيث يخلص من مقتضيات الفصل المذكور أن قيام الخبير المحاسب بتمثيل المطالب بالضريبة لدى اللجنة الخاصة للتوظيف الاجباري يشكل إخلالا بإحدى الواجبات المهنية المحمولة عليه و التي تعرضه إلى إحدى العقوبات التأديبية على معنى الفصل 27 من القانون عدد 108 المشار إليه أعلاه.

وحيث يتضح مما تقدم بسطه أن مثل هذا الإخلال ينصهر في علاقة الخبير المحاسب بالهيئة المرسم بجدولها و ليس له بالتالي تأثير على صحة الإجراءات المتبعة أمام اللجنة المطعون في قرارها و يتعين على هذا الأساس رفض المطعون.

<sup>100</sup>L'article 23 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable qui dispose « 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 ».

<sup>101</sup>L'article 262 du CSC ne permet pas la nomination en qualité de commissaire aux comptes, les personnes recevant sous une forme quelconque à raison de fonction autres que celles des **commissaires**, un salaire, ou une rémunération des administrateurs ou des membres du directoire ou de la société ou de toute entreprise possédant le dixième du capital de la société, ou dont la société possède au moins le dixième du capital ainsi que les conjoints de ces personnes. En outre, l'article 174 du CSC interdit la nomination en qualité de commissaire aux apports de toute personne recevant, sous une forme quelconque un salaire ou une rémunération à raison de fonctions autres que celles de commissaire, des apporteurs, des fondateurs d'une autre société souscrivant dix pour cent du capital de la société, lors de sa constitution, des gérants ou de la société elle-même, ou de toute entreprise détenant dix pour cent du capital de la société ou qui détiendrait le dixième du capital lors de l'augmentation de capital, des personnes à qui l'exercice de la fonction d'administrateur est interdite ou qui sont déchues du droit d'exercer cette fonction ainsi que des conjoints des personnes susvisées.

<sup>102</sup>L'article 4 du décret n° 87-529 du 1<sup>er</sup> avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat dispose « La révision des comptes des établissements et sociétés visés à l'article premier du présent décret ne peut être confiée à une personne se trouvant dans l'une des situations suivantes : ... 2) Personnes recevant sous une forme quelconque, à raison de fonctions autres que celles de réviseurs, un salaire ou une rémunération de l'établissement, de la société ou de toute entreprise dont l'établissement ou la société possède au moins le dixième du capital ».

<sup>103</sup>F.Choyakh, "Les missions fiscales de l'expert comptable", Revue Financière et Comptable, n°76, printemps 2007, p.68.

auditer un client et réaliser des prestations complémentaires à sa mission d'attestation (notamment des prestations fiscales) et ce, sous réserve de respecter certaines conditions<sup>104</sup>.

## **§ 2. Cadre contractuel**

---

La mission d'audit se caractérise par différents éléments dont les parties doivent prendre soin de préciser afin de bien délimiter le cadre de la mission. La lettre de mission indiquera si la mission envisagée est une mission à caractère ponctuel ou au contraire, une mission impliquant de la part des auditeurs fiscaux des interventions périodiques dans le cadre, par exemple, d'un contrôle annuel de la régularité fiscale.

Les parties doivent également s'accorder sur les critères de contrôles retenus, et préciser si le client souhaite procéder à un contrôle de la régularité ou à un contrôle de la régularité suivi d'un contrôle de l'efficacité.

Le contenu de cette lettre est défini par l'article 7 du CDP des Experts comptables approuvé par arrêté du ministre des finances en date du 26 juillet 1991 « l'expert-comptable et son client définissent par convention ou par lettre de mission leurs obligations réciproques sans déroger à la réglementation en vigueur, aux normes professionnelles, au règlement intérieur et au présent code. »

Selon l'article 8 du CDP, la convention ou la lettre de mission précise notamment :

- la définition précise de la mission à accomplir ;
- la périodicité ou la durée de la mission ;
- le montant des honoraires et les modalités du règlement ;
- les conditions générales de collaboration.

La lettre de mission rappelle également les informations que doit apporter le dirigeant et son personnel et qui sont nécessaires à l'exécution de la mission.

La confirmation par lettre de mission présente l'avantage d'éviter les malentendus ou incompréhensions réciproques pouvant résulter d'un échange oral sur les problèmes techniques.

La lettre de mission constitue un contrat qui fixe les obligations réciproques et servira de preuve en cas de litige pour rechercher les responsabilités respectives. Elle permet, en outre grâce à la définition précise de l'étendue de l'intervention, de faciliter la planification des travaux et l'affectation des ressources nécessaires à son accomplissement<sup>105</sup>.

## **§ 3. Cadre déontologique**

---

<sup>104</sup>Op. cit, page 68.

<sup>105</sup>K.Ayadi Loukil, la gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2007-2008, p.71.

L'expert comptable investi d'une mission d'audit fiscal doit respecter la réglementation professionnelle qui lui fait obligation de respecter une déontologie rigoureuse. Il doit veiller scrupuleusement au respect de la loi (3.1), il doit mettre en œuvre les diligences nécessaires (3.2) lui permettant de bien conseiller son client (3.3). Il est également tenu au respect du secret professionnel (3.4)

### **3.1 L'obligation de respect de la loi**

Aux termes de l'article 6 de la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable, « les personnes inscrites au tableau de l'Ordre doivent observer les dispositions législatives et réglementaires en vigueur ». En traitant de la mission classique de « tenue de la comptabilité et d'établissement du bilan », le CDP oblige l'expert-comptable de « respecter la législation fiscale ». Pour les missions ayant trait aux obligations fiscales de l'entreprise, le paragraphe «d»de l'article 25 du CDP institue l'obligation pour le professionnel de se conformer aux textes en vigueur et d'inviter le client à les respecter, le cas échéant. Ce paragraphe ajoute qu'en cas d'inobservation de ces textes nonobstant les recommandations du professionnel, celui-ci doit s'entourer des précautions nécessaires pour éviter de se trouver dans une situation de complicité<sup>106</sup>.

Pour la mission d'audit fiscal, l'expert-comptable veillera, dans le cadre de la légalité, à la gestion proactive et efficace du risque fiscal.

### **3.2 L'obligation de diligence**

L'obligation de diligence signifie que l'expert-comptable s'engage à accomplir un certain nombre de prestations dès l'acceptation d'une mission de quelque nature que ce soit. Cette obligation est prévue par le CDP, qui dispose dans son article 22, « le professionnel doit exécuter avec diligence conformément aux normes professionnelles, tous les travaux nécessaires et utiles à son client en observant l'impartialité, la sincérité et la légalité requises ainsi que les règles d'éthiques généralement admises ». L'obligation de diligence englobe trois types de devoirs pour l'expert-comptable<sup>107</sup> :

- un devoir d'exécution de la mission confiée ;

---

<sup>106</sup>Il s'agit probablement de complicité au sens moral du terme et pas nécessaire au sens juridique.

<sup>107</sup>A.C.MADDOLI-RESTOUX, Responsabilité de l'expert-comptable risque judiciaire, Editions Litec, France, 2000, p.6.

- un devoir de fiabilité ; et
- un devoir de vérification.

L'expert-comptable doit mettre, en conséquence, les diligences nécessaires pour assurer une bonne exécution de sa mission d'audit fiscal et veillera à atteindre le résultat recherché de ses travaux pour en assurer la fiabilité. L'expert-comptable doit, aussi, assurer le contrôle et la supervision des travaux de ses collaborateurs pour s'assurer de la bonne exécution du plan mis en œuvre.

### 3.3 Le devoir de conseil

Si l'on se réfère à la France à titre d'exemple, l'expert comptable a l'obligation de renseigner et de conseiller son client en lui donnant des informations fiables sur la base des diligences mises en œuvre. Selon Maddoli-Restoux A.C (1999), "le conseil constitue une obligation d'origine exclusivement prétorienne c'est-à-dire édictée par la jurisprudence, au-delà des limites fixées par le contrat comme la loi, afin de protéger le non professionnel ayant un conflit avec le professionnel."

Dans ce sens, l'auditeur fiscal serait tenu par un devoir de conseil et qui se traduit par exemple par une mise en garde du client de toutes erreurs ou omissions ayant une conséquence fiscale possible. C'est-à-dire le devoir d'alerter le client dès la découverte que toute action ou omission de sa part qui pourrait lui causer préjudice.

Dans la section 5 traitant des activités de conseil fiscal, le code d'éthique de l'OECT rappelle certaines règles de base, dont notamment :

- Le professionnel comptable qui rend des services fiscaux doit être en mesure de proposer la meilleure alternative possible pour son client, à condition que le service soit rendu avec compétence, respecte la loi et ne nuise pas à son intégrité et son objectivité.
- Dans ses travaux, le professionnel comptable doit inciter son client à fournir des éléments probants, quand bien même les informations fournies par le client apparaissent raisonnables.
- Lorsque le professionnel comptable est informé d'une erreur ou d'une omission significative, il a la responsabilité d'informer rapidement le client de l'erreur.

Selon P. Bourhis (1989)<sup>108</sup>, « le défaut de mise en garde du client contre les conséquences fiscales possibles d'erreurs ou omissions commises par lui et connues de l'expert-comptable, est de nature à constituer une faute, quand bien même les omissions en cause résulteraient d'une volonté délibérée du client de minorer les bases de son imposition ».

Dans une entreprise adoptant une stratégie de transparence fiscale et envisageant une mission d'audit fiscal, l'expert comptable conseillera son client sur la méthodologie à mettre en place pour

---

<sup>108</sup> P. Bourhis, « le devoir de conseil en matière fiscale », Economie et Comptabilité, octobre 1989, n°168.

une gestion proactive du risque fiscal et informera aussi son client des opportunités fiscales que lui offre la législation.

### **3.4 L'obligation de secret professionnel**

L'obligation de respect du secret professionnel constitue pour l'expert comptable non seulement une obligation légale et déontologique mais également un atout précieux pour assurer aux chefs d'entreprise un rapport de confiance et une relation professionnelle à long terme.

En vertu de l'article 8 de la loi n°88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable qui dispose : « sous réserve de toutes dispositions législatives contraires, les personnes physiques et morales inscrites au tableau de l'ordre et leurs salariés sont tenus au secret professionnel. Ils sont en outre astreints aux mêmes obligations pour les affaires dont ils ont à connaître à l'occasion de leurs missions ». Le manquement à cette obligation de secret professionnel est sanctionné par l'article 254 du code pénal tel que modifié par la loi n°2005-46, portant approbation de la réorganisation de quelques dispositions du code pénal et leur rédaction, par une peine de six mois d'emprisonnement et de 120 dinars d'amende. La sanction s'applique à toutes personnes qui, de part leur état ou profession, sont dépositaires de secrets auront, hors le cas où la loi les oblige ou les autorise à se porter dénonciateurs, révélé ces secrets.

Le CDP des experts comptables, dans son article 21<sup>109</sup>, met à la charge de l'expert-comptable une obligation générale de discrétion professionnelle. Le devoir de discrétion professionnelle comprend le secret de données qui lui ont été confiées explicitement ou implicitement en sa qualité d'expert-comptable et de faits à caractère confidentiel qu'il a constatés lui-même dans l'exercice de sa profession<sup>110</sup>.

## **§ 4. Responsabilité de l'expert-comptable**

---

L'expert-comptable assume la responsabilité de ses travaux et ce conformément à l'article 6 de la loi n°88-108 du 18 août 1988 qui dispose : « Les personnes inscrites au tableau de l'ordre assument la responsabilité de leurs travaux.

Elles doivent observer les dispositions législatives et réglementaires en vigueur et notamment celles régissant la profession ainsi que le règlement intérieur de l'ordre ».

---

<sup>109</sup> L'article 21 du CDP dispose : « tout professionnel doit faire preuve de la plus grande discrétion dans l'exercice de la profession pour préserver la dignité et l'honneur de celle-ci ».

<sup>110</sup> Article 32 du Règlement de déontologie des experts comptables (Belgique).

L'expert comptable, dans l'exercice de sa mission d'audit fiscal, doit respecter un ensemble de règles dans la conduite de ses missions. Dans l'exercice de ses fonctions, il peut commettre des manquements à ces règles ce qui risquent d'engager sa responsabilité sur le plan civil (4.1), pénal (4.2) et disciplinaire (4.3).

#### 4.1 Responsabilité civile de l'expert-comptable

La mission d'audit fiscal doit être distingué nettement :

- de l'audit légal ;
- des missions spécifiques touchant à la fiscalité, qui peuvent par ailleurs être confiées par le client à son expert-comptable en marge d'une mission d'établissement des comptes annuels.

L'une des caractéristiques de la mission d'audit fiscal est qu'elle intervient pour détecter les risques fiscaux et améliorer, ensuite, la gestion des risques par les mesures correctrices qu'il peut suggérer (gestion du risque fiscal après coup).

L'étendue de la responsabilité civile de l'auditeur fiscal varie en fonction des termes de la lettre de mission qui apparaît en quelques sortes comme la loi des parties dans la mesure où il n'existe aucun texte, aucune norme auxquels les parties puissent se référer.

A cet effet, afin de délimiter la responsabilité civile de l'auditeur fiscal, les parties doivent prendre soin de préciser si la mission envisagée procède à un contrôle de la régularité ou à un contrôle de la régularité suivi d'un contrôle d'opportunité.

En Tunisie, la responsabilité de l'auditeur fiscal vis-à-vis de son client trouve son origine légal dans l'article 89 du COC qui dispose: « un simple conseil ou une recommandation n'engage pas la responsabilité de son auteur, si ce n'est dans les cas suivants:

- a. ....
- b. lorsque, étant intervenu dans une affaire, en raison de ses fonctions, il a commis une faute lourde, ne pouvant être commise par une personne dans sa position, et qu'il en est résulté un dommage pour l'autre partie;
- c. lorsqu'il a garanti le résultat de l'affaire.»

Du fait que la mission d'audit fiscal vise deux objectifs: l'audit de compliance ou de conformité et l'audit d'opportunité. Le professionnel pourra, selon le cas, devoir<sup>111</sup>:

- Mettre en garde le client contre les risques fiscaux pris du fait de décisions de gestion, d'erreurs ou d'omissions connues ou décelées, et ce, même si un avis ne peut être émis qu'à posteriori;

---

<sup>111</sup> P.Bourhis, Le devoir de conseil en matière fiscale, Revue: Economie et Comptabilité n°168, Octobre 1989.

- En présence de choix fiscaux, exposer l'ensemble des possibilités fiscales (dans la mesure où la lettre de mission stipule le contrôle de l'efficacité fiscale) ou suggérer qu'une étude approfondie d'opportunité soit effectué dans le cadre d'une extension de la mission principale (dans la mesure où la lettre de mission stipule uniquement le contrôle de la régularité fiscale).

**a. L'absence de mise en garde**

La mise en garde peut s'imposer tant en début qu'en cours de mission. Lorsque, en début de mission, des risques fiscaux sont identifiés à l'occasion de la prise de connaissance du dossier, l'auditeur fiscal aura intérêt à les porter à la connaissance de son client.

La régularisation des erreurs ou omission génératrices de risques fiscaux, dès lors qu'elles ont été signalées relève de la seule responsabilité de l'entité auditée.

L'absence de mise en garde engageant la responsabilité civile de l'auditeur fiscal concerne essentiellement le non respect des règles fiscales courantes notamment dans le cadre d'un audit fiscal envisagée dans une opération d'acquisition d'entreprises (travaux de due diligence).

En tout état de cause, si les risques signalés venaient à se réaliser, le professionnel ne pourrait en être tenu pour responsable, sa responsabilité ne se trouvant engagée que pour ses propres fautes.

En cours de mission, l'auditeur fiscal peut être confronté à des décisions de gestion ou à des erreurs de l'entreprise génératrices de risques fiscaux<sup>112</sup>. Dans la mesure où l'auditeur fiscal a eu connaissance de faits qu'il estime générateurs de risques fiscaux, il lui appartient de mettre en garde l'entreprise.

Le défaut de mise en garde du client contre les conséquences fiscales possibles d'erreurs ou omissions commises par lui, et connues de l'expert-comptable est de nature à constituer une faute, quand bien même les omissions en cause résulteraient d'une volonté délibérée du client.

**b. Le défaut de conseil exigible en face de choix fiscaux**

En présence d'une lettre de mission stipulant le contrôle de l'efficacité fiscale, l'auditeur fiscal devra s'assurer de l'inexistence d'options ou d'opportunités fiscales permettant d'optimiser la gestion fiscale de l'entité auditée.

Selon P.Bourhis<sup>113</sup>, si l'on admet que le contribuable adopte un comportement fiscal guidé par la seule rationalité fiscale, il choisira (options) ou demandera à bénéficier (agréments) du régime fiscal qui minimisera sa charge fiscale globale. A défaut, une surimposition peut apparaître, constitutive d'un préjudice réparable par le professionnel qui soit, soit aura manqué à son devoir de conseil, soit ne pourra apporter la preuve de l'accomplissement de diligences normales en la

---

<sup>112</sup> Op. cit.

<sup>113</sup> P.Bourhis, Le devoir de conseil en matière fiscale, Revue: Economie et Comptabilité n°168, Octobre 1989.

matière (notamment dans le cas où la mission d'audit fiscal porte uniquement sur l'audit d'opportunité).

A notre avis, la responsabilité civile de l'auditeur fiscal, en cas de contrôle de l'efficacité fiscale, ne peut être retenue que pour les choix fiscaux tactiques courants du fait que l'opportunité du choix stratégique doit généralement être appréciée dans le contexte économique global de l'entreprise et non du seul point de vue fiscal. Compte tenu de cette complexité, il est plus souvent difficile de prouver la responsabilité civile de l'auditeur fiscal pour les choix fiscaux stratégiques.

Selon P.Bourhis, le principe retenu en matière de la responsabilité civile de l'auditeur fiscal est que le principal de l'impôt n'est pas dommageable lorsque le contribuable était en tout état de cause redevable de cette somme.

**L'exception** à cette règle et qui conduit au paiement partiel ou intégral de l'impôt par l'auditeur fiscal est possible lorsqu'il apparaît que le client n'aurait pas été redevable de l'impôt supplémentaire en l'absence de faute du professionnel. Cette exception peut résulter d'un manquement aux obligations de diligence normale ou bien au devoir de conseil<sup>114</sup>.

De même, aux termes de l'article 99 du CDPF, lorsque l'auditeur établit ou aide à établir de faux comptes ou de faux documents comptables dans le but de minorer l'assiette de l'impôt lui-même est tenu solidairement avec leur clients du paiement du principal de l'impôt et des pénalités y afférentes.

Seules les sanctions fiscales sont constitutives alors d'un préjudice réparable lorsqu'elles résultent d'une faute de l'auditeur fiscal. Ce principe a été rappelé en droit comparé dans un jugement de grande instance de Paris en date de mars 1985 : « Attendu que le préjudice réparable ne peut résulter que de l'application des pénalités de retard et non d'une imposition dont X(client) était redevable en toutes hypothèses ».

Si des sanctions fiscales constituent l'accessoire d'un impôt qui, en principal, engage la responsabilité d'un auditeur fiscal, celles-ci constituent, au même titre que les droits rappelés, un préjudice réparable.

De même les sanctions du non respect des règles fiscales courantes constituent un dommage réparable à condition qu'ils résultent d'un comportement fautif du professionnel au regard de ses obligations contractuelles.

#### **4.2 Responsabilité pénale de l'expert-comptable**

---

<sup>114</sup> P. Bourhis, dommages d'origine fiscales et responsabilité civile professionnelle dans le cadre des missions d'établissement des comptes, RFC n°201, Mai 1989, p.77-80.

Outre le cas de violation du secret professionnel, l'auditeur fiscal ne peut être poursuivi sur le plan pénal que dans les deux cas suivants:

**a- Due diligence fiscale pour les opérations d'acquisition d'entreprises:** Parfois, c'est le vendeur lui-même qui prend l'initiative de la mission d'audit ou de due diligence fiscale. Ne souhaitant pas mettre à la disposition des acquéreurs potentiels des documents qu'il peut juger confidentiels, il peut solliciter la réalisation d'une mission d'audit afin d'obtenir l'opinion d'un tiers indépendant sur les risques fiscaux auxquels est exposée l'entité qu'il envisage de céder<sup>115</sup>. Dans ce cas, la responsabilité pénale de l'auditeur fiscal est établie (en tant que complice ou auteur de l'infraction) que si certaines conditions ont été réunies à savoir:

- l'accomplissement d'un acte positif qui consiste à établir ou à aider à établir de fausse évaluation des risques fiscaux ;
- la participation volontaire et consciente de l'auditeur fiscal à la réalisation de l'acte ;
- le mobile et le but poursuivi qui est de permettre à son client, la minoration du passif fiscal.

**b- Audit fiscal à blanc (autre que le cas d'opérations d'acquisition d'entreprises):**

La responsabilité pénale ne peut être retenue que si l'auditeur fiscal a simulé des situations juridiques ou participé à des montages juridiques afin d'éluder l'impôt.

La sanction fiscale est instituée par l'article 99 du CDPF qui dispose : « Sont punis d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1.000 dinars à 50.000 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 accomplissent les faits prévus au paragraphe premier du présent article ».

#### 4.3 Responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable

La responsabilité disciplinaire de l'expert comptable a pour fondement le code des devoirs professionnels, le règlement intérieur de l'ordre, les normes professionnelles en vigueur et en

---

<sup>115</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.14.

général la réglementation professionnelle relative à la profession d'expert comptable qui définit les obligations ainsi que les usages de la profession.

La responsabilité disciplinaire de l'expert comptable peut être mise en cause à la suite de toute réclamation ou toute plainte, relative à des faits susceptibles d'entraîner des poursuites disciplinaires ou bien à la suite de toutes infractions à la réglementation professionnelle et au règlement intérieur de l'ordre.

Les dites plaintes devraient être déposées au président de la chambre de discipline.

La chambre de discipline, instituée par l'article 27 de la loi n°88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert comptable peut prononcer à l'encontre de l'expert comptable des peines disciplinaires qui varient en fonction de la gravité de la faute.

La peine peut être l'avertissement comme il peut être un blâme écrit, une suspension de l'ordre de un à cinq ans, voire même la radiation du tableau de l'ordre.

## **Sous-section 2 : L'auditeur fiscal**

---

L'appellation d'auditeur est synonyme d'exigences et apporte par elle-même des éléments de réponse quant aux exigences pesant sur l'auditeur. Il faut, en premier lieu, que l'auditeur ne soit pas juge et partie, c'est-à-dire qu'il ne soit pas responsable du contenu de l'information auditée, en d'autres termes qu'il soit indépendant. En second lieu, l'auditeur doit être en mesure de porter un jugement sur la qualité de l'information qu'il audite, ce qui signifie qu'il travaille sur un domaine qui lui est non seulement familier mais qu'il domine. L'auditeur doit ainsi atteindre un niveau de compétence élevé pour être en mesure d'évaluer la qualité de l'information qu'il audite. Indépendance et compétence sont ainsi les qualités que l'on attend d'un auditeur en général, et donc d'un auditeur fiscal en particulier.

### **§ 1. L'indépendance**

---

L'auditeur est amené à formuler une opinion sur une information par rapport à des critères de régularité et d'efficacité ; c'est pourquoi, il importe qu'il fasse preuve d'impartialité dans son jugement. Pour cela, il ne peut se permettre de donner un avis sur une information dont il est, en tout ou partie, directement ou indirectement producteur. Cette indépendance devrait s'apprécier aussi bien sur le plan matériel que sur le plan moral.

#### **1.1 L'indépendance matérielle**

L'indépendance matérielle exige que l'auditeur ne soit pas dans une situation de dépendance qui risque de compromettre « son entière liberté d'agir et de penser »<sup>116</sup>.

Ce risque existe notamment si hors de sa mission d'audit, l'auditeur est en relation d'affaires avec l'audité, s'il n'est pas libre de tout intérêt dans la conduite de l'audit.

Cette exigence d'indépendance soulève ainsi la question de la possibilité de cumuler une mission d'audit fiscal avec d'autres missions ou d'autres types d'interventions chez l'audité.

#### **a- audit fiscal et audit financier légal**

Lorsqu'il est désigné commissaire aux comptes ou réviseur d'une entreprise publique, l'expert-comptable ne peut plus assumer une autre mission autre que celle d'audit. Ainsi, lorsque l'expert-comptable perçoit des honoraires en contrepartie d'une mission fiscale dans une société, il ne peut plus être désigné commissaire aux comptes, réviseur légal ou commissaire aux apports de cette société ou d'une autre société ayant des liens de capital avec elle.

Ces limitations trouvent leur origine légale notamment dans loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable, le CSC et le décret n° 87-529 du 1<sup>er</sup> avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat.

#### **b- audit fiscal et missions de tenue ou d'assistance comptable**

L'expert-comptable peut dans le cadre de ses travaux comptables ou d'audit prévenir son client sur les anomalies, erreurs ou omissions susceptibles de l'exposer à des risques fiscaux.

A cet égard, l'exposé des motifs de la norme n°1 de l'OECT relative à la participation de l'expert-comptable à l'établissement des états financiers a mis l'accent sur l'aspect préventif de l'intervention de l'expert-comptable et sur le lien direct qui existe entre l'assistance comptable et l'assistance fiscale en considérant que, dans les missions d'établissement des comptes annuels qui comprennent la tenue (au cycle analytique ou de centralisation) et la surveillance de comptabilité, la participation de l'expert-comptable à l'élaboration des comptes annuels s'inscrit dans un cadre préventif puisqu'elle permet notamment une sensibilisation du chef d'entreprise sur les insuffisances de tout ordre (organisation, juridique, fiscale, comptable).

Cette norme ajoute également que « **les missions d'élaboration des comptes comportent souvent des diligences ayant trait à la fiscalité** et au droit des affaires ».

Aussi, l'audit fiscal précède-il souvent une mission de travaux comptables classiques, à savoir la tenue de la comptabilité ou l'assistance comptable.

---

<sup>116</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.156.

De même, le fait qu'un auditeur fiscal assure pour la même entreprise une mission de tenue ou d'assistance comptable ne paraît pas de nature à compromettre son indépendance dans la mesure où il sera tenu de faire preuve de la même impartialité et de la même objectivité dans le cadre des autres missions contractuelles qu'il conduit.

### **c- audit fiscal et conseil fiscal**

Le cumul de la fonction d'auditeur fiscal avec celle de conseil peut soulever davantage de difficultés. 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 auxquelles il a pu participé, en d'autres termes à auditer ses propres conseils.

L'extravagance de la situation pourrait conduire à formuler une incompatibilité de principe entre la fonction d'auditeur fiscal et celle de conseil. Toutefois, cette incompatibilité pourrait souffrir de quelques exceptions telle que par exemple, en matière de régularité fiscale, le conseil n'intervient généralement que sur des questions ponctuelles et que l'application de domaines entiers de la réglementation fiscale relève des seuls services de l'entreprise et peuvent, pour cette raison, être soumises au contrôle du conseil. De même, une mission d'audit fiscal ne porte pas nécessairement sur une situation passée et le conseil peut être appelée par l'entreprise pour auditer un projet ou un contrat dans la conception duquel il ne serait pas préalablement intervenu<sup>117</sup>.

#### **1.2 L'indépendance morale**

L'indépendance morale permettra de s'assurer que l'auditeur fiscal fait preuve d'honnêteté et d'intégrité dans son comportement en écartant toute possibilité de subir des pressions externes l'amenant à modifier son jugement.

Il doit se conformer à une déontologie prescrite par la profession. Il ne suffit toutefois pas à l'entité auditée d'obtenir des garanties suffisantes quant à l'indépendance morale ou matérielle de l'auditeur auquel il confie la mission. Il s'agit certes d'une condition nécessaire, mais non suffisante. En effet, l'entité auditée doit s'assurer que la mission sera conduite par des auditeurs dont le niveau de qualification permet de mener à bien une mission de cette nature. En d'autres termes, à l'indépendance de l'auditeur doit s'allier sa compétence.

## **§ 2. La compétence**

---

Ce critère revêt une grande importance pour l'audit fiscal, du fait qu'il va conditionner le développement de ce type de mission.

---

<sup>117</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.160.

En effet, le succès de l'audit fiscal auprès des entreprises dépendra en premier lieu d'un niveau minimum de qualité que seule la compétence des intervenants dans ce domaine pourrait garantir. En matière d'audit fiscal, cette exigence se pose avec beaucoup d'acuité étant donné que l'auditeur fiscal doit maîtriser non seulement la fiscalité, mais également les techniques d'audit, ce qui présuppose qu'il maîtrise la matière comptable, informatique, financière et juridique et d'une manière générale toute ce qui a trait au management des entreprises.

Il en résulte que l'auditeur fiscal doit être d'un niveau de compétence élevé exigeant à la fois un profil de spécialiste et également celui de généraliste polyvalent.

## **CHAPITRE DEUXIEME : L'AUTONOMIE DE L'AUDIT FISCAL**

---

Les raisons qui conduisent à s'interroger sur l'autonomie de l'audit fiscal sont diverses et tiennent, soit à la matière objet de l'audit, la fiscalité de l'entreprise, soit à la nature du contrôle envisagé, l'audit.

La fiscalité est en effet, une discipline qui a été tirillée entre la comptabilité et le droit. L'interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité, acceptée ou dénoncée, est en toute hypothèse reconnue. Il paraît donc logique d'en conclure que l'audit de la comptabilité ne peut ignorer les questions fiscales. De même, parler d'audit juridique laisse supposer, compte tenu du caractère générique du terme, que le droit fiscal y trouve place.

L'audit fiscal serait ainsi partagé entre la forme originelle de l'audit, l'audit financier, et un autre type d'audit, l'audit juridique. L'inclusion de l'audit fiscal dans des formes préexistantes d'audit permet en outre de freiner cette profusion d'audits, et d'éviter ainsi que l'entreprise ne soit soumise à toute une série de contrôles opérés dans le cadre de missions a priori distinctes mais qui en réalité présentent de nombreux points communs.

Aussi convient-il de s'interroger sur l'autonomie de l'audit fiscal sans toutefois se méprendre sur cette notion. L'autonomie n'est pas synonyme de cloisonnement de l'audit fiscal. Reconnaître que l'audit fiscal est une mission autonome, cela ne signifie pas que l'audit fiscal ignore la comptabilité ou le droit, ignore l'audit financier ou l'audit juridique. L'autonomie ne conduit pas à un rejet des autres formes d'audits ; tout au contraire, il y a complémentarité entre les différentes missions, ce qui suppose coordination et complémentarité.

S'interroger sur l'autonomie de l'audit fiscal, c'est davantage mettre en lumière les spécificités de la mission fiscale par rapport aux autres missions, c'est rechercher l'apport nouveau que ce type de mission est susceptible de procurer à l'entreprise.

D'une manière générale, toute matière ou toute discipline qui cherche à affirmer son autonomie tend dans un premier temps à se définir parce qu'elle n'est pas, à se définir par opposition. L'audit fiscal n'échappe pas à cette tendance ; c'est pourquoi on cherchera dans un premier temps à mettre en évidence ce qui démarque l'audit fiscal de l'audit financier (Section 1), puis dans un second temps ce qui différencie l'audit fiscal de l'audit juridique (Section 2).

## **Section 1 : L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit financier**

---

M.Cozian illustre cette interdépendance « toute la fiscalité des entreprises repose sur la comptabilité, puisque le résultat imposable n'est autre que le résultat corrigé. <sup>118</sup> »

Compte tenu des liens entre comptabilité et fiscalité, les missions d'assistance et de certification comptable conduit nécessairement à un contrôle des questions d'ordre fiscal. Contrôler la régularité des états financiers, cela signifie du moins vérifier le montant de la dette fiscale portée au bilan de l'entreprise et s'assurer que la charge fiscale est effectivement calculée en conformité avec la législation fiscale. Il en résulte que l'examen approfondi de la situation comptable d'une entreprise conduit également à envisager les aspects fiscaux. Les relations entre comptabilité et fiscalité sont telles que l'audit financier ne peut faire l'économie de considérations fiscales.

Or le contrôle de la régularité fiscale a été présenté comme un objectif de l'audit fiscal. On peut dès lors s'interroger sur le point de savoir si le contrôle de la régularité fiscale n'est en fait qu'un élément de l'audit financier (Sous-section 1), ce qui conduirait à nier toute spécificité à l'audit fiscal. En réalité, l'audit financier poursuit des objectifs plus généraux, qui ne sont pas forcément compatibles avec les exigences d'un contrôle approfondi de la régularité fiscale, et ignore certains des objectifs propres à l'audit fiscal. Ainsi, l'audit financier ne peut se substituer purement et simplement à l'audit fiscal (Sous-section 2) <sup>119</sup>.

### **Sous-section 1 : L'audit financier comporte un contrôle de la régularité fiscale**

---

Les liens entre la comptabilité et la fiscalité sont tels qu'il en résulte une interdépendance entre les deux disciplines. De fait, la fiscalité influence fortement la présentation des états financiers,

---

<sup>118</sup> M.Cozian, Précis de la fiscalité des entreprises, Editions Litec, 2000.

<sup>119</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.111.

au point qu'il est impossible de se prononcer sur la régularité des états financiers de l'entreprise sans envisager simultanément la régularité au plan fiscal. Ainsi, l'interdépendance entre la comptabilité et la fiscalité (§1) se solde par une interdépendance entre le contrôle de la régularité des états financiers et le contrôle de la régularité fiscale (§2) et par une similitude en ce qui concerne la méthodologie suivie par l'auditeur fiscal ou l'auditeur financier (§3).

### **§ 1. L'interdépendance entre comptabilité et fiscalité**

---

L'importance que revêt la comptabilité dans la législation fiscale peut être illustrée à travers les articles 11 et 62 du code de l'IRPP et de l'IS. En effet, l'article 11-II dudit code dispose que « le résultat net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt sur le revenu, diminuée des suppléments d'apports et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés. »

De plus, l'article 62 du même code dispose que sont assujettis à la tenue de comptabilité conformément à la législation comptable des entreprises, les sociétés et autres personnes morales quelques soient leur nature, leur forme et leur objet ainsi que toute personne physique soumise à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux et toute personne qui opte pour l'imposition selon le régime réel. Ledit article 62 est en fait une consécration législative de l'interdépendance entre comptabilité et fiscalité.

De même de nombreuses incitations fiscales nécessitent la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises.

L'importance de la comptabilité est également perceptible dans l'examen de certaines dispositions relatives au pouvoir de contrôle de l'administration. On ne retiendra que deux exemples :

- **l'exercice du droit de communication auprès des personnes soumises à l'obligation de tenir une comptabilité** : L'article 9 du CDPF met à la charge des personnes soumises à l'obligation de tenir une comptabilité conforme aux dispositions de l'article 62 du Code de l'IRPP et de l'IS, de communiquer aux agents de l'administration fiscale, tous registres, titres, documents, programmes, logiciels et applications informatiques utilisées pour l'arrêté de leurs comptes ou pour l'établissement de leurs déclarations fiscales ainsi que les informations et données nécessaires à l'exploitation de ces programmes, logiciels et applications enregistrées sur supports informatiques.

- **la prise en compte ou le rejet de la comptabilité** : L'article 26 de la loi comptable dispose que les documents comptables peuvent être admis, pour faire preuve en justice, à condition qu'ils soient conformes aux dispositions de ladite loi comptable<sup>120</sup>.

En revanche, bien que le droit fiscal repose, en régime réel, sur l'obligation de tenir une comptabilité conforme au système comptable des entreprises, aux termes de l'article 38 du CDPF, la vérification fiscale «s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité et dans tous les cas sur la base de renseignements, de documents ou de présomptions de fait ou de droit<sup>121</sup>».

Francis Lefebvre (Mémento comptable 2004, § 376) précise que «le rejet de comptabilité est possible dans deux cas :

- (1) Lorsque la comptabilité est irrégulière (erreurs, omissions ou inexactitudes graves et répétées, absence de pièces justificatives, non présentation de comptabilité ou des documents comptables);
- (2) Lorsque la comptabilité est apparemment régulière, le vérificateur a néanmoins des raisons sérieuses d'en contester la sincérité. Exemple : pourcentage anormal de bénéfice brut, enrichissement du patrimoine de l'exploitant ou des associés hors de proportion avec l'importance des bénéfices déclarés (sous réserve, dans le cas des sociétés, que le vérificateur puisse établir que l'enrichissement des associés a sa source dans l'entreprise).

## **§ 2. L'interdépendance entre le contrôle de la régularité comptable et le contrôle de la régularité fiscale**

---

Dans la mesure où il y a interdépendance entre la comptabilité et la fiscalité, il y a nécessairement interdépendance entre le contrôle de la régularité des états financiers et le contrôle de la régularité fiscale.

L'expert comptable, soit dans le cadre de sa mission d'assistance comptable ou d'audit légal ne peut se dispenser du contrôle des règles fiscales.

En effet, parmi les diligences d'un commissaire aux comptes ou d'un expert comptable dans une mission d'assistance comptable est de valider la charge d'impôt, vérifier que les obligations

---

<sup>120</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.55.

<sup>121</sup>Op. cit, page 55.

fiscales de la société auditée ont été correctement remplies et s'assurer que les risques fiscaux encourus ont été correctement chiffrés et provisionnés dans les comptes.

Lors d'une mission de tenue ou d'assistance comptable, l'expert comptable est généralement chargé de préparer ou de superviser les déclarations fiscales de son client<sup>122</sup>.

D'ailleurs, il est difficile d'envisager l'exécution d'une mission comptable en dehors de tout aspect fiscal pour la simple raison que les choix et les imputations comptables sont lourdes de conséquences fiscales<sup>123</sup>.

A cet égard, l'exposé des motifs de la norme n°1 de l'OECT relative à la participation de l'expert-comptable à l'établissement des états financiers a mis l'accent sur l'aspect préventif de l'intervention de l'expert-comptable et sur le lien direct qui existe entre l'assistance comptable et l'assistance fiscale en considérant que, dans les missions d'établissement des comptes annuels qui comprennent la tenue et la surveillance de comptabilité, la participation de l'expert-comptable à l'élaboration des comptes annuels s'inscrit dans un cadre préventif puisqu'elle permet notamment une sensibilisation du chef d'entreprise sur les insuffisances de tout ordre (organisation, juridique, fiscale, comptable).

Cette norme ajoute également que « **les missions d'élaboration des comptes comportent souvent des diligences ayant trait à la fiscalité** et au droit des affaires ».

De même, la norme 2 de la série « travaux juridiques » de l'OECT approuvée en mars 1984 traite des diligences de l'expert comptable dans les travaux ayant trait à la fiscalité. Cette norme 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. Elles rappellent le devoir de faire preuve de loyauté et du respect de la législation.

Lors d'une mission d'audit légal, bien qu'aux termes de l'article 266 du Code des sociétés commerciales, le commissaire aux comptes est tenu de vérifier les livres, la caisse, le portefeuille et les valeurs de la société et de contrôler la régularité et la sincérité des états financiers, il ne peut ainsi se dispenser du contrôle des règles fiscales.

La qualité de l'information financière objet d'appréciation pour le commissaire aux comptes, s'apprécie au regard des règles fixées par la loi, c'est-à-dire des textes législatifs et réglementaires. Dans l'exercice de sa mission légale, le commissaire aux comptes doit identifier les situations et les risques fiscaux de nature à affecter d'une quelconque façon la formation,

---

<sup>122</sup>F. Choyackh, "les missions fiscales de l'expert comptable", Revue Comptable et Financière, n°76, printemps 2007.

<sup>123</sup> Op. cit.

l'expression de son opinion, ou l'exercice de sa mission : certains auteurs n'hésitent pas à parler de « régularité fiscale partie intégrante de la régularité des états financiers. »

En outre, la mission d'audit doit inclure une évaluation du contrôle interne<sup>124</sup> et inclut de ce fait l'identification des faiblesses procédurales d'ordre fiscal<sup>125</sup>.

Cette interdépendance entre la régularité des états financiers dans une mission de certification et la régularité fiscale assujettit le commissaire aux comptes à l'obligation de révéler au procureur de la république les faits délictueux d'origine fiscale dont il a eu connaissance. En effet, l'article 22 de la loi organique de 1988, prévoit la possibilité de saisine de la commission de contrôle par l'administration fiscale, lorsqu'il est procédé à un redressement fiscal relatif à une société soumise au contrôle d'un commissaire aux comptes, et qu'il est prouvé que celui-ci a pu avoir connaissance d'irrégularités fiscales dans l'exercice normal de sa mission de contrôle sans les signaler.

Toutefois, du fait que les missions d'assistance et de certification comptables poursuivent des objectifs plus généraux qui ne correspondent pas nécessairement aux besoins et aux attentes des dirigeants ou des partenaires de l'entreprise en matière de sécurité fiscale, les missions d'assistance comptable ou d'audit légal ne peuvent se substituer à l'audit fiscal.

### § 3. Similitude de méthodologie entre l'audit fiscal et l'audit financier

Les similitudes entre l'audit financier et l'audit fiscal trouvent leur origine aussi dans la méthodologie suivie par les deux types d'audit.

Si l'audit financier nécessite une approche globale des systèmes d'information de l'entreprise en vue d'évaluer le contrôle interne, il en est de même de l'audit fiscal. Le contrôle interne est une étape importante dans la démarche de l'auditeur.

On citera, comme éléments d'un contrôle interne de qualité, la présence d'un personnel qualifié, de circuits de documents qui permettent de s'assurer de la réalité et du caractère exhaustif des

---

<sup>124</sup> Le commissaire aux comptes est tenu, depuis l'amendement de l'article 266 par la loi n° 2005-65 du 27 juillet 2005, modifiant et complétant le CSC de vérifier périodiquement l'efficacité du système de **contrôle interne**. La loi n° 2005-96 du 18 octobre 2005 relative au renforcement de la sécurité des relations financières exige même que les rapports des commissaires aux comptes des sociétés faisant appel public à l'épargne contiennent une évaluation générale du contrôle interne. Par ailleurs, l'article 38 (nouveau) du Règlement Général de la Bourse prévoit que la société dont les titres font l'objet d'une demande d'admission au premier marché, doit notamment justifier 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 ainsi que d'une structure de contrôle de gestion. En outre, l'article 6 du décret n° 87-529 du 1<sup>er</sup> avril 1987 fixant les conditions et les modalités de la révision des comptes des établissements publics à caractère industriel et commercial et des sociétés dont le capital est totalement détenu par l'Etat dispose « Les réviseurs désignés en vertu des dispositions du présent décret s'assurent d'une manière permanente de la fiabilité du système de **contrôle interne** et procèdent annuellement aux investigations nécessaires en vue d'apprécier notamment les procédures administratives, financières et comptables au sein de l'établissement ou la société ».

<sup>125</sup>F.Choyackh, (2007), "les missions fiscales de l'expert comptable", Revue Comptable et Financière, n°76, printemps 2007.

informations transmises à la comptabilité, ou encore des contrôles effectués pour rapprocher la comptabilité des déclarations fiscales. L'existence d'un contrôle interne satisfaisant permet d'alléger les tests et sondages aussi bien dans le cadre de l'audit financier que dans celui de l'audit fiscal<sup>126</sup>.

Ainsi, l'auditeur qui entend s'assurer que l'entreprise a bien déclaré les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles ou accidentelles et honoraires supportés par l'entreprise au niveau de la déclaration d'employeur pourra limiter ses sondages, si, d'une part, les dites rémunérations sont enregistrées dans des sous-comptes distincts permettant leur identification et si, d'autre part, des états de rapprochement sont effectués pour n'isoler que les sommes non déclarées.

Cet exemple permet de mesurer l'importance du contrôle interne pour l'auditeur fiscal. Il est bien évident que la qualité du contrôle interne doit être appréciée en tenant compte de la taille de l'entreprise et de degré d'informatisation. On notera que le parallélisme entre la démarche de l'auditeur financier et celle de l'auditeur fiscal permet à ce dernier d'utiliser pour partie les travaux effectués par l'auditeur financier.

Cependant, l'apport de l'auditeur financier pour l'évaluation fiscale est limité. Car si l'auditeur financier est conduit à examiner les problèmes fiscaux, notamment en vue d'évaluer l'incidence sur le résultat des options prises ou des erreurs commises par la société, ses préoccupations propres et la généralité des domaines à examiner ne lui permettent pas toujours de formuler une appréciation fiscale approfondie. Celle-ci suppose une orientation particulière des travaux d'audit<sup>127</sup>.

## **Sous-section 2 : L'audit financier ne se substitue pas à l'audit fiscal**

---

Si, par le contrôle de la régularité, il apparaît des points de convergence entre audit financier et audit fiscal, il serait pour le moins inexact de ramener l'audit fiscal à une composante de l'audit financier.

Les raisons qui justifient cette distinction et autonomie sont essentiellement :

- les contrôles comptables dans une mission d'assistance et de certification n'ont pas pour objectif exclusif la régularité fiscale, elles poursuivent des objectifs plus généraux. Le contrôle de la régularité fiscale n'est en effet qu'un sous ensemble du contrôle global de la régularité auquel doit se livrer l'auditeur financier en sus du contrôle de la sincérité, de la

---

<sup>126</sup>P. Bougon, Audit et Gestion fiscale, Editions CLET et Editions ATOL, 1986, p.17.

<sup>127</sup>Op. cit, page 17.

régularité et de l'image fidèle des états financiers de l'entreprise. L'audit financier n'appelle pas, en effet, un contrôle approfondi de la régularité fiscale (§1) ;

- l'interdépendance entre comptabilité et fiscalité ne doit pas occulter l'existence d'une certaine autonomie de la législation fiscale par rapport à la comptabilité. L'audit fiscal commande ainsi de procéder à des travaux spécifiquement fiscaux, travaux qui échappent à la mission d'audit financier (§2) ;

- l'audit fiscal, en cherchant à apprécier l'opportunité des choix fiscaux de l'entreprise, opère un contrôle de l'efficacité fiscale. Or, les missions de certification et aussi d'assistance comptable ignore ce critère d'efficacité (§3).

### **§ 1. L'audit financier n'a pas pour mission de contrôler de manière approfondie la régularité fiscale**

---

La limite essentielle au contrôle de la régularité fiscale opérée dans le cadre d'une mission d'assistance ou de certification tient aux objectifs que poursuivent lesdites missions.

En matière d'assistance comptable, même si la lettre de mission permet de préciser les objectifs du client et les engagements qui en résultent pour le professionnel, une mission d'assistance comptable ne pourra être axée principalement sur la régularité fiscale, les objectifs d'une telle mission étant par définition plus larges.

En matière d'audit légal, le contrôle de la régularité fiscale n'est en effet qu'une partie du contrôle global de la régularité auquel doit se livrer l'auditeur légal en sus du contrôle de la sincérité et de l'image fidèle des états financiers. A l'exception de l'existence des faits délictueux d'origine fiscale, les redressements fiscaux ne remettent pas en cause la responsabilité des commissaires aux comptes qui avaient préalablement certifié les états financiers en raison du fait que le rôle du commissaire aux comptes n'est pas de refaire une comptabilité déjà tenue, mais de vérifier sa régularité en pratiquant un contrôle externe par sondages et recoupement.

Les diligences effectuées par le commissaire aux comptes ne consistent pas à effectuer un véritable contrôle opéré dans l'esprit et avec les méthodes de l'administration.

De même, l'issue d'une mission d'audit légal est l'émission d'une opinion sur la régularité et la sincérité des états financiers. Or dans le cadre d'une mission d'audit fiscal, le client recherche davantage que l'expression d'une opinion. Il n'attend pas seulement de l'auditeur fiscal une réponse indiquant la conformité ou non de l'entreprise aux dispositions fiscales auxquelles elle est soumise, il souhaite être informé de la nature et de l'étendue des irrégularités décelées, et il désire également le plus souvent recueillir un avis sur les moyens à mettre en œuvre afin de

réduire dans l'avenir, et corriger éventuellement sur le passé, les irrégularités et sources d'irrégularités<sup>128</sup>.

## **§ 2. L'audit financier n'a pas pour mission de réaliser des travaux spécifiquement fiscaux**

Pour parvenir à mesurer le risque fiscal encouru, il importe de procéder à des contrôles qui échappent au cadre de l'audit financier. Le contrôle de la régularité fiscale implique la mise en œuvre de contrôles comptables et extracomptables. La notion d'audit fiscal ne se retrouve que partiellement dans l'audit financier. Il y a une inaptitude « légitime », de l'audit financier à contrôler et déceler l'ensemble des risques de nature fiscale<sup>129</sup>.

De même, le budget global d'une mission d'audit financier prévoit une allocation de temps pour le traitement des questions fiscales. Cette allocation est généralement incompatible avec les exigences d'un contrôle approfondi des questions fiscales<sup>130</sup>.

Il convient cependant de mettre l'accent sur les points communs entre une mission d'assistance comptable et un contrôle de la régularité fiscale dans une mission d'audit fiscal. Ces points communs doivent être l'occasion, au plan de la mise en œuvre des missions, de tâches communes, coordonnées, évitant une répétition de contrôles identiques, génératrices d'un coût additionnel.

Le contrôle de la régularité fiscale commande d'aller au-delà de l'information comptable. Une simple écriture comptable peut être l'unique résultante de travaux à caractère fiscal complexes effectués préalablement et au cours desquels l'entreprise a pu commettre des erreurs.

En effet, l'auditeur fiscal devrait focaliser ses investigations, aussi, sur les opérations qui sont particulièrement examinées dans le cadre d'une vérification fiscale, même si leur prise en compte comptable ne suscite pas de difficultés majeures.

Le recours aux éléments extracomptables est prévu par l'article 38 du CDPF qui prévoit que la vérification approfondie s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité et dans tous les cas sur la base de renseignements, de documents ou de présomptions de fait ou de droit.

En admettant la possibilité de recours simultané à la comptabilité et aux éléments extracomptables, la comptabilité bien tenue, régulière, sincère et probante ne serait plus suffisante pour sécuriser l'entreprise à gestion fiscale transparente et empêcher le recours aux éléments extracomptables. La comptabilité n'étant plus le support exclusif ou du moins le

---

<sup>128</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.126.

<sup>129</sup> Op. cit, page 133.

<sup>130</sup> Op. cit, page 133.

support de base de la vérification fiscale, ne serait plus qu'un simple outil de vérification permettant de notifier des redressements parallèlement aux autres outils<sup>131</sup>.

Bien que les méthodes extracomptables retenues par l'administration fiscale lors d'un redressement sont des techniques subjectives et approximatives, l'auditeur fiscal devrait recourir à ces méthodes extracomptables afin d'identifier, évaluer et mesurer les risques fiscaux .

Les principales techniques extracomptables de redressement pouvant être mises en œuvre lors d'une mission d'audit fiscal sont les suivantes :

- Les méthodes analytiques : La reconstitution analytique des bases imposables à partir d'extrapolations basées notamment sur des ratios, des taux de marge ou de marque reposant fondamentalement sur des présomptions de fait en vertu desquelles les bénéficiaires, revenus, chiffres d'affaires, achats, salaires sont corrélés avec certains indices ou faits réels.
- La comptabilité-matières : Cette technique de reconstitution présume des dissimulations de recettes lorsqu'il y a un déséquilibre dans les flux physiques de matières.
- L'application des prix préférentiels: Même si la prise en compte au plan comptable ne soulève pas de difficultés majeures, l'auditeur fiscal devrait identifier dans le cadre de sa mission ce type de risque notamment lorsque la société auditée appartient à un groupe de sociétés. Ce risque est accentué par la rigidité de la doctrine administrative.
- Réduction ou dispense d'intérêts non motivée par l'intérêt de l'exploitation: Le caractère d'acte anormal de gestion est aujourd'hui consacré par la loi lorsque les réductions au dessous d'un taux d'intérêt annuel de 8% ou les dispenses sont consentis à des associés. En effet, bien que la facturation d'un taux d'intérêt inférieur à 8% ou l'absence d'intérêt ne suscite aucun problème comptable, la législation fiscale considère que tout compte courant associé débiteur enregistré dans les comptes d'une personne morale soumise à l'IS (autres que les banques) est réputé fiscalement productif d'un intérêt imposable au taux de 8%, que ledit intérêt soit facturé ou non à l'associé personne physique ou morale bénéficiaire.
- Toutes autres présomptions de fait (ex. versements dans les comptes courants associés, etc.).

### **§ 3. L'audit financier n'a pas pour mission de contrôler l'efficacité fiscale de l'entreprise**

---

<sup>131</sup> F.Choyackh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, faculté des sciences économiques et de gestion de Sfax, 2006, p.31.

L'objectif de l'audit financier réside dans l'expression d'une opinion sur la qualité des états financiers. En matière d'audit fiscal, l'optique est différente. L'objectif est à la fois fiscal et de gestion. Le client recherche avant tout un avis sur la situation fiscale de l'entreprise. De fait, l'audit est amené à se concentrer sur un aspect de la vie de l'entreprise, à la limite sur une fonction de l'entreprise<sup>132</sup>.

Il en résulte deux approches distinctes de l'entreprise. En pratiquant les missions d'assistance ou de certification, on veut s'assurer de la qualité des états financiers, parce que ceux-ci reflètent la situation d'ensemble de l'entreprise et permettent d'accéder à une vision globale de l'entreprise. L'audit fiscal s'intéresse, quant à lui, moins à la situation d'ensemble de l'entreprise qu'à sa situation fiscale.

L'émission d'une opinion sur les états financiers, qui caractérise la mission d'audit légal, va s'opérer par rapport aux critères de régularité et de sincérité. Or, seul le critère de régularité se retrouve pleinement dans le cadre de l'audit fiscal. Inversement, le contrôle de l'efficacité, qui est un des critères de l'audit fiscal ne se retrouve pas dans l'audit légal. L'audit fiscal n'aboutit pas à un avis positif mais plutôt négatif du type « nous n'avons pas constaté d'anomalies ».

De même, en matière d'audit légal, les critères sont indissociables. L'opinion se formule systématiquement en termes de régularité et de sincérité. En matière d'audit fiscal, les critères sont dissociables, il peut porter sur la régularité fiscale et l'efficacité ou sur la régularité fiscale uniquement.

## **Section 2 : L'autonomie de l'audit fiscal par rapport à l'audit juridique**

---

L'audit juridique «<sup>133</sup>est un contrôle de la régularité des procédures juridiques et de l'efficacité des choix de nature juridique. L'auditeur s'efforce d'identifier les risques juridiques issus d'une mauvaise application-voire d'une ignorance-de la règle de droit. Il doit également rechercher si les choix effectués sont les plus efficaces et les moins coûteux, eu égard aux exigences de la stratégie de l'entreprise.»

On perçoit dans cette définition les deux grands aspects qui dominent l'audit juridique ; d'une part, l'aptitude à respecter la règle de droit et d'autre part, l'efficacité des choix juridiques de l'entreprise. On retrouve sur ce point les deux objectifs de l'audit fiscal ; contrôler la régularité et l'efficacité de l'entreprise au plan fiscal<sup>134</sup>.

---

<sup>132</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.135.

<sup>133</sup>Op. cit, page 139.

<sup>134</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.139.

Toutefois, si l'audit juridique, comme tout audit, ne peut être qu'approfondi, le problème est alors de savoir s'il peut être réellement global. Si un audit juridique est concevable en théorie, sa mise en œuvre dans le cadre d'une mission unique se heurte à un impératif financier immédiat. En outre, le droit étant omniprésent dans l'entreprise et sous des formes très diverses, il en résulte que l'auditeur juridique doit avoir des compétences dans les différentes branches du droit. Or, les professionnels qui ont affirmé la prédisposition de leur profession pour l'audit juridique ont reconnu les difficultés pour l'auditeur à appréhender l'ensemble des problèmes juridiques d'une entité et la nécessité de s'entourer de spécialistes. L'audit juridique tend ainsi à être un audit spécialisé<sup>135</sup>.

### **Sous-section 1 : L'audit juridique implique des audits spécialisés**

---

Le succès et la crédibilité d'une mission d'audit juridique impliquent la spécialisation de la mission (§1). Cette spécialisation n'est pas dépourvue de conséquences sur la notion même d'audit juridique (§2).

#### **§ 1. L'impératif de la spécialisation de l'audit juridique**

---

M.Chadefaux a précisé que « l'expérience montre que l'audit est souvent spécialisé ; il a pour simple objectif une appréciation approfondie de l'application dans l'entreprise de telle ou telle règle de droit<sup>136</sup> ». La spécialisation naît du fait qu'en matière juridique « nul homme aujourd'hui, même en droit privé, n'est capable d'embrasser la totalité de cette discipline. Il pourra donc pratiquer l'audit du droit des sociétés ou l'audit fiscal ou l'audit du droit de la concurrence et de la consommation ou l'audit social mais certainement pas la totalité des différentes catégories d'audit juridique.<sup>137</sup> »

Cette spécialisation se retrouve au plan de la mise en œuvre, soit avec l'intervention d'experts de telle ou telle discipline qui confère son caractère très spécialisé à la mission, soit par l'utilisation d'outils spécialisés.

Par conséquent, si on admet l'impératif de la spécialisation et par voie de conséquence la coexistence d'audits calqués sur les différentes branches du droit, on est conduit à s'interroger sur la portée de la notion même d'audit juridique.

#### **§ 2. Les conséquences de la spécialisation de l'audit juridique**

---

---

<sup>135</sup>Op. cit, page 41.

<sup>136</sup>Op. cit, page 142.

<sup>137</sup>Op. cit, page 142.

A la notion d'audit juridique ne correspond pas une mission unique basée sur une méthodologie éprouvée mais un ensemble de missions beaucoup plus limitées et qui peuvent porter sur des domaines fondamentalement différents et dotés de leurs propres spécificités. Il faut reconnaître qu'il existe peu de points communs entre un audit de la propriété industrielle et un audit de la situation de l'entreprise au regard du droit du travail.

On doit ainsi en conclure que la situation juridique de l'entreprise ne peut par elle-même être l'objet d'une mission d'audit mais qu'en revanche, chacune des composantes de la situation juridique est auditable distinctement. Cette situation n'a pas toutefois pour conséquence de faire disparaître totalement la notion d'audit juridique<sup>138</sup>.

L'audit juridique se présente ainsi avant tout comme une somme d'audits. A cet égard, il est indéniable que parmi les différents audits spécialisés se trouve l'audit fiscal. Reste que cette mission présente des caractères très spécifiques qui contribuent à la rendre autonome en l'éloignant ainsi du cadre de l'audit juridique proprement dit.

## **Sous-section 2 : Le degré de spécialisation dans le domaine fiscal débouche sur l'autonomie de l'audit fiscal**

---

L'audit fiscal paraît pouvoir être largement dissocié de l'audit juridique. Les raisons qui plaident en faveur d'une distinction tiennent à la fois aux particularités de la mission d'audit appliquée au domaine fiscal (§1), et aux spécificités du droit fiscal lui-même (§2). La conjugaison de ces éléments permet de déboucher sur l'autonomie de la mission d'audit fiscal. L'autonomie de l'audit fiscal signifie simplement que la mission a un caractère propre et qu'elle peut se concevoir indépendamment des autres missions. Elle n'est pas synonyme pour autant de cloisonnement ou d'incompatibilité par rapport aux autres missions à dominante juridique ; il existe entre elle une évidente complémentarité<sup>139</sup>. Cette complémentarité s'illustre notamment dans le cadre du contrôle de l'efficacité des choix stratégiques dans la mesure où l'auditeur fiscal devrait prendre en compte les retombées de ces choix dans d'autres domaines juridiques.

### **§ 1. L'autonomie naît des spécificités de la mission d'audit appliquée au domaine fiscal**

En matière d'audit juridique comme en matière d'audit fiscal, entité auditée et auditeur déterminent contractuellement le contenu de la mission d'audit. Ils sont libres de fixer le contenu de ladite mission. Dans la lettre de mission, les parties doivent se mettre d'accord sur les objectifs de la mission ; l'auditeur s'efforcera d'atteindre ces objectifs en s'appuyant sur

---

<sup>138</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.143.

<sup>139</sup>Op. cit, page 144.

une méthodologie. Mais au-delà de ces traits communs, on constate toutefois que la mission fiscale possède des objectifs (1.1) et une méthodologie spécifique (1.2).

### **1.1 La spécificité des objectifs**

La priorité accordée à un examen de la situation fiscale de l'entreprise se justifie essentiellement par le contrôle de l'administration fiscale. Lorsque les dirigeants estiment que l'entreprise est vulnérable au plan fiscal soit pour des raisons d'organisation interne soit parce que l'entreprise a réalisé des opérations fiscalement inhabituelles ou risquées, soit parce que l'entreprise exerce son activité dans un secteur à haut risque fiscal, elle commande un examen approfondi de la situation fiscale à travers une mission d'audit fiscal sans qu'il ait besoin d'examiner les autres aspects de la situation juridique.

L'exemple le plus caractéristique de l'autonomie des objectifs de la mission fiscale est le cas de l'audit fiscal à blanc « mock tax audit » où l'auditeur se met dans les conditions d'un contrôle diligenté par l'administration. Dans cette situation, la mission est purement fiscale, elle se conçoit et se réalise indépendamment d'un audit juridique.

### **1.2 Les spécificités de la méthodologie**

En matière d'audit juridique, les méthodes à mettre en œuvre sont généralement des questionnaires destinés à l'audit de chaque branche du droit de l'entreprise. Toutefois, la démarche de l'audit fiscal peut emprunter à la démarche de l'audit financier quelques éléments de sa méthodologie du fait que les contrôles porteront en grande partie sur la même matière : la comptabilité. Cette spécificité se trouve renforcée par le particularisme du droit fiscal.

## **§ 2. L'autonomie naît du particularisme du droit fiscal**

---

L'autonomie de l'audit fiscal provient non seulement des objectifs qu'il poursuit ou de la méthodologie qu'il impose de mettre en œuvre, mais également du domaine d'investigation retenu, en l'espèce la fiscalité. Les particularités du droit fiscal conduisent en effet à distinguer plus nettement encore la mission d'audit fiscal des autres missions de nature juridique. Ce particularisme se manifeste à un double niveau : en premier lieu, par rapport aux autres branches du droit (2.1) mais également, par rapport à la place particulière que tient le droit fiscal dans l'entreprise (2.2).

### **2.1 Le particularisme du droit fiscal par rapport aux autres branches du droit**

Sous certains aspects, le droit fiscal opère des qualifications ou retient des solutions différentes de celles habituellement admises par le droit privé. On peut illustrer l'exemple des revenus

d'immeubles meublés que le droit fiscal qualifie lesdits de bénéfices industriels et commerciaux et non de revenus fonciers. Toutefois, ce particularisme ne doit pas être perçu comme synonyme d'isolationnisme du droit fiscal. Il traduit en réalité l'existence de règles fiscales qui peuvent être indépendantes des autres aspects du droit.

L'audit fiscal suppose ainsi non seulement une connaissance approfondie de la matière fiscale mais également une bonne culture juridique. Il est vain de croire que l'auditeur fiscal peut faire l'économie de contrôles ayant des incidences juridiques ; il incombe à l'auditeur d'avoir les compétences nécessaires pour mener à bien de tels contrôles. En effet, une société à responsabilité limitée constituée contrairement aux dispositions du CSC notamment pour les dispositions relatives à la responsabilité des associés dans la limite de leurs apports, à la répartition du capital social en parts sociales de valeur nominale égale et la répartition des parts sociales entre les associés proportionnellement à leur participation est nulle et elle est considérée comme une société de fait (DGCF 349 du 2 Juin 2003).

Ce particularisme naît aussi du caractère quantifiable du droit fiscal. En effet le risque fiscal peut ainsi s'évaluer, de même que la nature et le montant des pénalités encourues. L'évaluation du coût fiscal résultant de l'exercice de telle ou telle option sera d'ailleurs souvent, en matière de gestion fiscale, un élément déterminant du choix fiscal de l'entreprise.

Ce caractère quantifiable ne se retrouve que rarement dans les autres branches du droit ce qui a permis d'écrire que l'une des caractéristiques de l'audit juridique est d'être « un audit qualitatif »

## 2.2 Le particularisme naît de la place particulière du droit fiscal dans l'entreprise

Le droit fiscal présente cette particularité d'être présent pratiquement dans chaque décision de l'entreprise, et d'imposer à celle-ci des obligations quotidiennes, à l'inverse d'autres domaines du droit, d'applications plus occasionnelles. En outre, la fiscalité s'accompagne d'une incidence financière directement mesurable et influence sur la détermination du résultat de l'entreprise.

L'inefficacité fiscale engendre un coût et l'irrégularité fiscale, non seulement engendre un coût mais occasionne des sanctions. L'étroite corrélation entre situation fiscale et situation financière favorise au sein de l'entreprise le développement d'une préoccupation plus accentuée dans le domaine fiscal que dans la plupart des autres branches du droit.

L'incidence financière du droit fiscal et la permanence du risque sont ainsi de nature à focaliser davantage l'attention de l'entreprise sur la situation fiscale et engendrer des besoins spécifiques d'audit en la matière.

## **Section 3 : Audit fiscal et contrôle fiscal**

---

La possibilité d'être soumis à un contrôle fiscal constitue la contrepartie logique du système déclaratif qui veut que l'impôt soit établi d'après les déclarations du contribuable et fasse seulement l'objet d'un contrôle a posteriori de l'administration.

Cette éventualité peut, cependant, être perçue comme une menace redoutable si l'entreprise ne connaît pas suffisamment ses droits ou obligations ou si, à défaut d'une organisation appropriée, elle ne se met pas en mesure de faire face dans les meilleures conditions à un contrôle possible.

L'audit fiscal à blanc (mock tax audit) est un outil de détection des risques fiscaux du fait qu'il permet de se préparer au mieux aux contrôles fiscaux.

Toutefois, la mission d'audit fiscal ne pourrait pas rechercher la vérité fiscale de l'entreprise du fait que l'auditeur peut éprouver quelques difficultés à apprécier l'existence ou l'absence de risque fiscal et c'est pour des raisons qui tiennent à la délicate appréciation du risque fiscal.

### **Sous-section 1 : Points communs et différences de l'audit fiscal par rapport au contrôle fiscal**

---

Par les investigations effectuées dans la comptabilité, l'audit fiscal s'apparente à une vérification fiscale « en blanc ». L'audit fiscal permet, en premier lieu, de s'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations auxquelles elle est soumise, qu'elle se conforme à la règle fiscale.

L'audit fiscal vise alors à vérifier que l'entreprise ne s'expose pas, en cas de contrôle fiscal, à des risques fiscaux imputables au non respect de la loi fiscale.

De même, la démarche suivie par l'auditeur fiscal devrait englober aussi les techniques extracomptables de redressement pouvant être mises en œuvre lors d'un contrôle fiscal.

Bien que l'audit fiscal permette de s'assurer que l'entreprise ne s'expose pas à des risques fiscaux imputables à la non régularité fiscale, certaines situations demeurent beaucoup plus délicates à apprécier, ce qui engendre nécessairement l'incertitude.

En effet, lorsque la norme fiscale n'est fixée qu'en termes très généraux (exemple: position prise par le vérificateur que la société contrôlée a appliqué des prix préférentiels), l'ampleur du redressement est fonction du pouvoir d'appréciation du contrôleur<sup>140</sup>.

Ce risque de discordance entre les conclusions d'un auditeur contractuel et celles résultant d'une vérification fiscale peut en outre être amplifié par la mise en œuvre des techniques extracomptables ou par l'application de la théorie de l'acte anormal de gestion pour certaines opérations ou par le jeu de la procédure de répression des abus de droit.

---

<sup>140</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.224.

En effet, la mise en œuvre de la théorie de l'acte anormal de gestion débouche parfois sur des rappels dont l'importance est fonction de la position prise par le vérificateur de l'administration.

## **Sous-section 2 : Les limites de l'audit fiscal**

---

L'importance, la complexité et l'instabilité de la législation fiscale génèrent de plus en plus des risques. La fiscalité est perçue comme une contrainte dont la maîtrise est difficile. Or, il n'est pas toujours possible, compte tenu des conditions du contrôle et du caractère ponctuel de la mission d'audit fiscal d'opérer tous les contrôles qui seraient nécessaires (paragraphe 1). De même, dans certains cas, l'irrégularité est beaucoup plus délicate à apprécier, ce qui rend difficile de déterminer l'ampleur du risque et des sanctions auxquelles s'expose l'entreprise en conséquence (paragraphe 2).

### **§ 1. Les limites liées à la contrainte du temps de la mission**

---

L'auditeur fiscal n'est pas présent en permanence dans l'entreprise. Lorsqu'il intervient dans l'entreprise, c'est pour une période de temps limitée, selon un calendrier préétabli avec l'entité auditée.

L'intervention de l'auditeur est ainsi limitée dans le temps ce qui a pour effet de proscrire une revue exhaustive de tous les facteurs de risque.

En s'inspirant de la démarche d'audit financier, l'auditeur fiscal ne peut procéder qu'à une estimation en ayant recours aux sondages. Ainsi de nombreux aspects du contrôle de la régularité fiscale ne peuvent déboucher que sur une opinion émise en fonction d'un certain degré de probabilité, l'auditeur doit effectuer des tests lui permettant d'acquiescer une conviction et non une certitude<sup>141</sup>.

Lorsque la mission d'audit fiscal est menée dans une société auditée qui suscite des risques liés aux transactions élevés, il importe que dans la lettre de mission, le problème de la contrainte du temps soit clairement évoqué.

Il serait vain, dès lors, d'attendre de l'auditeur des conclusions en tous points semblables à celles d'un vérificateur de l'administration.

Les personnes intéressées par l'audit fiscal doivent être pleinement conscient de cet aspect par la mention au niveau de la lettre de mission que l'auditeur fiscal n'a qu'une obligation de moyens et non de résultat du fait de l'impossibilité de se livrer à des contrôles exhaustifs. Toutefois, l'obligation de résultat peut être retenue dans le cadre de missions beaucoup plus spécifiques et très techniques: contrôle d'échéancier fiscal, vérification d'amortissement, etc.

---

<sup>141</sup> Op. cit, page 223.

La mission d'audit fiscal ne peut être considérée comme une garantie et, en cas de vérification fiscale ultérieure, à se reposer sur les conclusions de l'audit fiscal en mettant en cause la responsabilité systématique de l'expert comptable s'il apparaît un décalage entre les irrégularités découvertes par le contrôleur fiscal et celles relevées préalablement dans le cadre d'un audit fiscal.

En effet, la responsabilité de l'expert comptable ne pourrait pas être mise en cause s'il a mis en œuvre toutes les diligences nécessaires pour l'accomplissement de sa mission d'audit fiscal. Du fait que la mission d'audit fiscal est placée dans le cadre d'une mission de conseil, l'auditeur fiscal n'a qu'une obligation de moyens et non de résultat à l'exception de certaines particularités spécifiques et très techniques.

## **§ 2. Les limites liées à la délicate appréciation du risque fiscal**

Lorsque les règles sont précises, qu'elles portent sur des obligations de forme ou même de délai, leur contrôle ne soulève aucune difficulté.

Dans d'autres cas en revanche, la généralité du texte, l'évolution continue de la législation fiscale et, en conséquence, sa complexité compromettent la possibilité de définir un ensemble de critères objectifs permettant de caractériser l'irrégularité ou l'absence d'irrégularité.

En effet, le caractère régulier ou irrégulier au regard du droit fiscal est alors partiellement fonction de l'appréciation du contrôleur ou de l'auditeur fiscal<sup>142</sup>.

L'incertitude de la notion d'irrégularité peut être illustrée à travers l'exemple des rémunérations excessives. En effet, pour être déductibles, les charges engagées par la société doivent répondre à certaines conditions de fond et de forme. Ces charges sont déduites selon les règles définies par le code de l'IRPP et de l'IS.

Parmi les conditions de fond, il faut que les charges soient liées à la gestion ou dans l'intérêt de la société. En conséquence, les rémunérations ne sont admises en déduction du résultat que dans la mesure où elles correspondent à un travail effectif et ne sont pas excessives en égard à l'importance du service rendu. L'administration a énoncé plusieurs critères permettant d'apprécier le caractère excessif ou non des rémunérations dont notamment:

- le pourcentage des rémunérations par rapport au chiffre d'affaires et la faiblesse des résultats;
- la part des rémunérations de dirigeants dans la masse salariale;
- la comparaison avec des entreprises similaires;
- l'accroissement des rémunérations des dirigeants par rapport à celles des autres salariés;
- le rôle joué par le dirigeant dans le développement de la société.

---

<sup>142</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.224.

L'appréciation du caractère acceptable ou inacceptable de l'importance des rémunérations par rapport au chiffre d'affaires ou à la masse salariale est très subjective. Un auditeur contractuel et un agent de l'administration peuvent avoir des avis contraires. A partir de quel seuil doit-on considérer que la rémunération du dirigeant cesse d'être normale pour devenir anormale?

La détermination du pourcentage au-delà duquel l'entreprise franchit le pas qui sépare la légalité de l'illégalité est une affaire d'appréciation, relève du jugement personnel du vérificateur ou de l'auditeur<sup>143</sup>.

Pour, l'appréciation du caractère excessif des rémunérations, il est difficile de discerner la frontière entre le régulier et l'irrégulier. L'expert comptable peut au plus y déceler une zone de risque et attirer l'attention de l'entité auditée sur l'existence d'une source possible de redressement, sauf cas particulièrement significatifs, il lui est difficile d'émettre un avis définitif<sup>144</sup>.

L'auditeur fiscal n'a pas de pouvoir pour sonder la conscience, ou parier sur la psychologie d'un vérificateur fiscal<sup>145</sup>.

## **CONCLUSION DE LA PREMIERE ARTIE**

---

En opérant un contrôle de la régularité et de l'efficacité, l'audit fiscal poursuit un double objectif:

- Un objectif fiscal en renseignant l'entité auditée sur sa situation fiscale;
- Un objectif extra-fiscal: En fournissant des informations sur l'existence et l'ampleur d'un risque, en portant un jugement sur l'opportunité de décisions fiscales passés ou envisagées, l'audit fiscal se présente comme une aide à la décision de gestion.

---

<sup>143</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.226.

<sup>144</sup> Op. cit, page 226.

<sup>145</sup> Op. cit, page 226.

Ces différents éléments permettent de distinguer la mission d'audit fiscal de missions voisines comme l'audit financier ou l'audit juridique, même si l'audit fiscal appelle des compétences dans ces différents domaines<sup>146</sup>.

## **DEUXIEME PARTIE : DEMARCHE ET TECHNIQUES DE LA MISSION D'AUDIT FISCAL**

Après avoir défini l'audit fiscal, ses objectifs et apprécié son autonomie, il importe de s'interroger sur les conditions de mise en œuvre d'une mission de cette nature afin d'acquiescer une certitude sur la possibilité de réaliser au plan pratique un audit fiscal.

La mise en œuvre de l'audit fiscal (audit de conformité et audit d'opportunité) nécessite, en conséquence, la mise en place d'une démarche professionnelle basée sur les risques permettant essentiellement d'atteindre les objectifs suivants:

- Identifier le risque fiscal;

---

<sup>146</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.170.

- Mesurer et définir les limites du risque fiscal;
- Informer le client des risques relevés et des améliorations proposées, et
- Se prémunir, surveiller et gérer le risque fiscal.

La mise en œuvre de cette démarche professionnelle consiste à:

- La prise de connaissance générale et l'examen du système de contrôle interne (chapitre 1)
- Les deux éléments de l'audit fiscal: L'audit de compliance et l'audit d'opportunité (chapitre 2).

## **CHAPITRE PREMIER : PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE ET EXAMEN DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE**

---

Le contrôle de la régularité fiscale dans le cadre de l'audit fiscal présente des points communs avec certains aspects de l'audit financier. L'interdépendance entre la fiscalité et la comptabilité se retrouve nécessairement au niveau du contrôle. L'auditeur financier qui doit se prononcer sur la régularité des états financiers ne peut négliger l'aspect fiscal, même s'il poursuit des objectifs plus étendus; à l'inverse, l'auditeur fiscal s'appuie sur la comptabilité pour mener ses travaux. De cette interdépendance, la prise de connaissance générale de l'entité auditée (section 1) et l'évaluation de son système de contrôle interne fiscal (section 2) sont des étapes intéressantes de la démarche de l'auditeur fiscal.

### **Section 1 : Prise de connaissance générale de la société et définition du cadre fiscal de la société auditée**

---

La phase de prise de connaissance générale constitue le volet principal et initial de cette démarche. Elle est considérée comme une phase nécessaire et commune à toutes les missions d'audit.

En effet, le déroulement d'une mission d'audit fiscal emprunte largement à la démarche suivie dans l'audit financier. Ainsi, la première étape de cette mission est constituée d'une phase de prise de connaissance générale de l'entreprise comparable à celle que l'on rencontre dans les missions d'audit financier (sous-section 1). La prise de connaissance du secteur d'activité et de son environnement réglementaire permet à l'auditeur de déterminer le régime fiscal applicable à l'entreprise et les avantages fiscaux et financiers auxquels elle est éligible (sous-section 2).

## **Sous-section 1 : Prise de connaissance générale de l'entité**

---

Selon la norme ISA 315, l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

Acquérir la connaissance de l'entité et son environnement est un aspect essentiel de la conduite d'un audit. En particulier, cette connaissance donne les bases sur lesquelles s'appuie l'auditeur pour planifier l'audit et exercer son jugement professionnel notamment pour évaluer le risque.

Cette étape préliminaire permet à l'auditeur de s'imprégner des spécificités fiscales de l'entreprise et d'obtenir de cette façon de précieuses indications sur l'orientation future de ses travaux.

Selon le § 6 de la norme ISA 315, l'obtention d'une connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, est un processus continu et cumulatif de collecte, de mise à jour et d'analyse de l'ensemble des informations aux différents stades de la mission.

La connaissance qu'a l'auditeur de la société et de son environnement consiste en la prise de connaissance du secteur d'activité (paragraphe1) et de son environnement juridique et fiscal (paragraphe2).

### **§ 1. Compréhension du secteur d'activité**

---

Le secteur d'activité dans lequel la société opère peut générer des risques spécifiques désignés par Jean-Luc Rossignol « risques inhérents » résultant de la nature des activités ou de l'organisation et la structure de certains secteurs dominés par l'informel.

### **§ 2. Compréhension et appréciation de l'environnement juridique et fiscal**

---

D'après le paragraphe 22 de l'ISA 315, « l'auditeur doit acquérir la connaissance du secteur d'activité concernée, de l'environnement réglementaire... »

Conformément à l'ISA 250 (Prise en compte des textes législatifs et réglementaires dans l'audit des états financiers), «Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale du cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'entité et son secteur d'activité, et déterminer dans quelle mesure elle s'y conforme.»

L'auditeur doit planifier et conduire son audit avec une attitude de scepticisme professionnel. Cela implique que l'auditeur doit reconnaître s'il peut exister des circonstances favorisant le non respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires.

Cette phase de prise de connaissance générale débouche sur l'établissement de plusieurs dossiers qui cernent des recueillis sur l'entreprise dans les différents domaines:

L'élaboration de ces différents dossiers forme le dossier permanent qui pourrait servir à l'auditeur dans ses prochaines investigations. Le dossier permanent comporte essentiellement les informations suivantes:

#### (1) Les informations juridiques :

L'auditeur fiscal devrait obtenir la documentation juridique nécessaire (statuts, les procès verbaux des assemblées générales ordinaires et extraordinaires). La collecte de ce type d'informations pourrait renseigner l'auditeur sur la possibilité d'existence de risques spécifiques fiscaux.

Pour illustrer l'importance du recueil d'informations juridiques de la société auditée, nous nous limiterons aux exemples suivants :

- **Société constituée contrairement aux dispositions du CSC:** Une société à responsabilité limitée constituée contrairement aux dispositions du CSC (capital social non divisé en parts sociales à valeur nominale égale, la non répartition du capital en parts sociales entre les associés proportionnellement à leur participation, mention au niveau des statuts d'une responsabilité des associés dépassant leurs apports) est nulle, et elle est considérée comme une société de fait (DGCF 349 du 02 Juin 2003)<sup>147</sup>.

<sup>147</sup>DGCF 349 du 2juin 2003.

« لقد بينتم من خلال مكاتبتكم المشار إليها بالمرجع أعلاه أنكم خضعتم لمراجعة معمقة لوضعيتكم الجبائية بالنسبة للفترة الممتدة من غرة جانفي 1996 إلى 31 ديسمبر 2001 وتم تبعا لذلك إخضاع مداخيلكم المتأتية من شركة ... للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين رغم تحصلكم على شهادتين من مكتب مراقبة الأداءات بالمرسى تفيد عدم خضوعكم للضريبة. كما بينتم أن شركة ... تتمتع بالشخصية المعنوية وتأخذ شكل شركة ذات مسؤولية محدودة وتبعا لذلك تعتبر المداخيل المحققة في إطار هذه الشركة مداخيل رؤوس أموال وإن إخضاعها للضريبة يكون على مستوى الشركة وتبعا لذلك لا يمكن إخضاعكم للضريبة على الدخل بعنوان هذه المداخيل.

هذا وقد طعنتم في إجراءات التبليغ المتبعة من قبل مصالح المراقبة عند إعلامكم بمراجعة وضعيتكم الجبائية. وتطلبون على هذا الأساس توضيحات في الموضوع :

وجوابا يشرفني إحاطتكم علما أنه بالرجوع إلى ملفكم الجبائي تبين ما يلي :

- 1- من خلال عقد الشركة المبرم بينكم وبين السيد ... لا يمكن إعتبار شركة ... شركة ذات مسؤولية محدودة وذلك للأسباب التالية :
  - لم يقع التنصيص ضمن العقد على أن الشركاء لا يكونون مسؤولين إلا في حدود حصتهم من رأس مال الشركة؛
  - عدم إحترام قواعد تأسيس الشركة ذات المسؤولية المحدودة المتمثلة خاصة في تقسيم رأس المال حصص ذات قيمة إسمية متساوية وتوزيع جميع الحصص بين الشركاء ضمن العقد والتي رتب المشرع على عدم إحترامها بطلان وعدم نفاذ الشركة؛
  - وعلى هذا الأساس تعتبر شركة ... "شركة فعلية" (société de fait) وذلك نظرا لأنها تستند إلى عقد مبرم بين الأطراف لم يحترم ضمنه شروط تكوين الشركات التجارية، وتخضع بالتالي إلى النظام الجبائي المطبق على شركات الأشخاص.

- **la répartition du capital** : A travers la répartition du capital, si l'expert comptable conclut que la société auditée appartient à un groupe de sociétés, le régime fiscal des opérations commerciales et financières réalisées entre les différentes sociétés de ce groupe doit être examiné.

De ce fait, l'expert comptable devra consulter les documents suivants<sup>148</sup>:

- o barème de prix;
- o copies des contrats intragroupes;
- o exemples de factures émises ou reçues dans le cadre de transactions similaires aux transactions intragroupes;
- o documentation établie le cas échéant par l'entité pour justifier de sa politique en matière de prix intergroupe;
- o accords préalables de prix obtenus et rapport de conformité.

En effet, même si l'intérêt économique d'un groupe de sociétés peut justifier certaines opérations et, en particulier, des échanges commerciaux à prix préférentiels entre sociétés du groupe, la législation fiscale ne reconnaît pas toujours la notion d'intérêt de groupe et les dites transactions peuvent être qualifiées d'actes anormaux de gestion. De même, l'auditeur fiscal doit s'assurer ensuite à travers les techniques de compliance que les transactions entre les sociétés du groupe ont été soumises à la TVA et à la retenue à la source. La répartition du capital peut renseigner aussi l'auditeur que le gérant a la qualification fiscale d'un gérant majoritaire<sup>149</sup> et que la rémunération qui lui est servie à ce titre est non déductible au niveau de la détermination du résultat fiscal.

- **Les conventions règlementées inscrites dans les PV des AGO (exemple les SARL)** :

Aux termes de l'article 115 du CSC, toute convention intervenue directement ou par personne interposée entre la société et son gérant associé ou non, ainsi qu'entre la société et l'un de ses associés devra faire l'objet d'un rapport présenté à l'assemblée générale soit par le gérant, soit par le commissaire aux comptes s'il en existe.

Les sommes d'argent déposées par les associés en comptes courants créditeurs en sus de leur participation dans le capital de la société constituent une convention règlementée devant être approuvée par l'AGO. L'auditeur fiscal devrait vérifier que les intérêts servis aux associés à raison des sommes qu'ils versent ou qu'ils laissent à la disposition de la société en sus de leur part dans le capital social ne sont déductibles que dans la limite du

---

<sup>148</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.30.

<sup>149</sup> Pour apprécier la nature majoritaire ou non du gérant, il convient d'additionner toutes les parts détenues par chaque gérant, soit directement, soit indirectement, c'est-à-dire par l'intermédiaire de sociétés détenant des parts sociales dans ladite SARL, son conjoint et ses enfants non émancipés(DGELF 531 du 6 avril 2006).

taux de 8% et à condition que le montant des sommes productives d'intérêts n'excède pas 50% du capital et que ce dernier soit entièrement libéré.

(2) Les informations fiscales :

Lors de cette phase, l'expert comptable s'interroge sur l'existence d'un service fiscal, et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise<sup>150</sup>.

L'existence d'un service fiscal est un point fort pour le processus de gestion du risque fiscal. L'expert comptable étudie le fonctionnement de ce service et analyse les missions confiées à des conseils externes. A défaut de service dédié à la fiscalité, l'expert comptable doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux, évaluer leur niveau de qualification et analyser leurs rôles et attributions.

L'expert comptable doit vérifier ensuite l'existence du dossier fiscal et la personne responsable de sa tenue, il examine également son contenu et la façon de le tenir. Le dossier fiscal de l'entreprise auditée comprend trois dossiers: le dossier fiscal annuel, le dossier fiscal permanent et le dossier du contentieux fiscal. Tous les documents constitutifs de ces dossiers sont constamment mis à jour et bien classés. Ces dossiers comportent notamment:

- la liste des produits commercialisés ou des activités exercées par l'entreprise et le régime fiscal propre à chaque produit ou activité ;
- la cellule ou la fonction responsable des questions fiscales (établissement des déclarations fiscales, relations avec l'administration fiscale, études fiscales, documentation et suivi de l'actualité fiscale, etc.) ;
- les déclarations fiscales déposées au cours des quatre dernières années ;
- les déclarations fiscales déposées au cours des années antérieures aux quatre dernières années lorsque ces déclarations comportent un crédit d'IS, de TVA, de TFP et autres crédits ayant été déduits des impôts et taxes dus au titre de ces quatre dernières années ;
- les états financiers et les notes fiscaux (tableau de détermination du résultat fiscal, un relevé détaillé des amortissements, un relevé des dons et subventions, un relevé détaillé des provisions pour créances douteuses, un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks, un relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation des actions et des parts sociales, un état des participations dépassant 10% du capital d'autres sociétés) des quatre dernières années ou des années antérieures concernées par lesdits reports d'impôts ou taxes ;
- les redressements fiscaux notifiés à la société ;

---

<sup>150</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.198.

- le descriptif du régime fiscal de l'entreprise vis-à-vis des divers impôts et taxes auxquels la société se trouve soumise (impôt sur les sociétés, TVA, etc....) ainsi que de sa politique fiscale ;
- les textes fiscaux ou parafiscaux spécifiques régissant l'activité de la société.

(3) Les informations comptables et financières :

La compréhension du fonctionnement de l'entité auditée requiert la connaissance de certains chiffres clés: chiffre d'affaires, effectif, résultat net comptable, résultat fiscal, taux de l'IS pour l'année et montant d'IS dû pour chaque exercice auditée.

Ces chiffres, présentés sous forme de tableau, permettent également de faire apparaître un taux effectif d'imposition correspondant au rapport entre l'IS payé et le résultat net comptable. Cette indication financière peut fournir des éléments utiles sur le point de savoir si l'entité pratique des retraitements importants lors du passage de son résultat comptable à son résultat fiscal<sup>151</sup>.

L'examen de la situation financière de l'entreprise est aussi nécessaire, car celle-ci peut influencer sur la détermination ou la recherche des erreurs ou irrégularités commises. Les entreprises vérifiées sont généralement choisies en fonction de certaines anomalies relevées dans leurs états financiers. Même s'il convient de tempérer cette affirmation en relevant que l'administration peut utiliser d'autres critères pour procéder à des vérifications, la détection d'anomalies dans les états financiers peut être suffisante pour emporter la conviction des agents quant à l'existence d'irrégularités.

Ces anomalies peuvent être constatées soit à l'occasion de l'examen des seules informations fournies par l'entreprise (a), soit en rapprochant les informations émises par l'entreprise d'indications plus générales dont les services fiscaux sont en possession et relatives, par exemple, au secteur d'activité de l'entreprise telles que le ratio du taux de marge (b).

**a- Incohérence fiscale :** Dans la détermination du risque, l'apparence fiscale joue un rôle important dans la mesure où la constatation d'anomalies ou d'invéraisemblances dans les déclarations déposées à l'administration peut conduire cette dernière à procéder à un contrôle fiscal.

Compte tenu de l'importance des obligations déclaratives mises à la charge des entreprises, l'auditeur fiscal doit ainsi opérer des recoupements entre les diverses déclarations, à l'intérieur d'un même exercice, mais aussi par référence aux exercices antérieurs.

---

<sup>151</sup> M.H-Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.26.

**b- Taux de marge :** parmi les principales techniques extracomptables de redressement pouvant être mis en œuvre lors du contrôle d'une entreprise sont les méthodes analytiques qui se basent essentiellement sur la reconstitution analytique des bases imposables à partir d'extrapolations basées notamment sur des ratios, des taux de marge ou de marque. Le coefficient de la marge brute constitue « un test révélateur dans la vérification fiscale<sup>152</sup>. Ces données de référence appelées selon Martial Chadefaux<sup>153</sup> « zones repères » permettent à l'administration fiscale de rapprocher le taux de marge ou de marque de la société contrôlée avec celui du secteur d'activité et de déceler, en conséquence, d'éventuelles anomalies.

Bien que, Louis Ménard remarque dans le dictionnaire de la comptabilité et de la gestion financière que dans l'usage, on confond parfois taux de marge et taux de marque, le calcul de ces deux ratios s'effectue comme suit :

- Taux de marge = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / coût d'achat des marchandises vendues (activité commerciale) ou coût d'achat des matières consommées (activité industrielle) ;
- Taux de marque = marge brute commerciale (activité commerciale) ou marge sur coût matières (activité industrielle) / Chiffre d'affaires hors taxes

#### (4) Les informations opérationnelles :

Les processus opérationnels génèrent notamment des risques en matière d'approvisionnement (risque de non opérer la retenue à la source sur les marchés d'approvisionnement), de stocks (risque de ne pas provisionner les matières ou produits périmés), de respect de la législation, de recrutement et du départ du personnel ou encore de transport de marchandises et de facturation aux clients. D'autres risques peuvent aussi provenir des opérations intergroupes.

La connaissance des différents processus opérationnels peut aider l'auditeur fiscal à identifier les différents impôts et taxes applicables à la société et de déceler, en conséquence, les risques fiscaux y afférents.

#### (5) Les informations sur les avantages fiscaux :

L'auditeur devrait s'assurer que l'activité exercée par l'entreprise auditée n'est pas exclue des avantages. A titre d'exemple, sont exclus des avantages du CII, les activités suivantes :

- les services financiers ;

---

<sup>152</sup> M.Coizan, précis de fiscalité des entreprises, Editions Litec, 10<sup>ème</sup> édition 1986, p.587.

<sup>153</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.132.

- le commerce ;
- les opérations de location ;
- la vente de carburant, d'eau, d'énergie et des produits de miniers et de carrières.

(6) Examen des rapports et autres documents ayant un impact fiscal :

L'auditeur doit accorder une attention particulière à l'analyse du passé fiscal de l'entreprise. Ceci conduit à un examen des différentes notifications de redressements, des demandes d'éclaircissements antérieurement reçues, des dossiers de contentieux, des rapports antérieurs d'audit fiscal (interne ou externe) et des observations de nature fiscale formulées par les commissaires aux comptes.

En effet, l'auditeur doit obtenir le maximum d'informations sur les contrôles fiscaux qui ont pu affecter antérieurement l'entité auditée<sup>154</sup>.

En effet, l'issue de ces contrôles fiscaux peut procurer d'utiles indications sur la fiabilité de la gestion fiscale de l'entité auditée, tout en fournissant un éclairage sur les zones de risque à examiner plus particulièrement dans le cadre de l'audit. L'auditeur vérifie que les enseignements tirés de ses contrôles fiscaux sont correctement été pris en compte pour la détermination du résultat fiscal des exercices ultérieurs<sup>155</sup>.

La lecture des différents rapports d'audit réalisés antérieurement dans l'entreprise, contractuels ou légaux est, aussi, une source précieuse d'informations pour l'auditeur fiscal. Les conclusions auxquelles sont parvenues les auditeurs financiers constituent un élément capital dans l'appréciation de la situation fiscale de l'entreprise.

En apportant des éléments de réponse quant à l'exhaustivité, à la réalité et à l'exactitude des enregistrements comptables, la mission d'audit financier pourrait informer l'auditeur sur une minoration du chiffre d'affaires par exemple et la possibilité pour l'administration fiscale de recourir aux techniques extracomptables de reconstitution du bénéfice ou du chiffre d'affaires.

De même, aux termes de l'article 116 du CSC, il est interdit à la société d'octroyer des crédits à son gérant ou aux associés personnes physiques, sous quelque forme que ce soit, ou d'avaliser ou de garantir leurs engagements envers les tiers. L'interdiction s'étend aux représentants légaux des personnes morales associées ainsi qu'aux conjoints, ascendants et descendants des personnes visées ci-dessus. Lesdites conventions (interdites) doivent faire l'objet d'un rapport spécial du commissaire aux comptes. L'auditeur fiscal devrait s'assurer, ensuite, que tout prêt à un associé ou tout compte courant associé débiteur enregistré dans les comptes d'une personne morale

---

<sup>154</sup> M.H-Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.27.

<sup>155</sup> Op. cit, page 27.

soumise à l'IS (autre que les banques) est réputé productif d'un intérêt imposable au taux de 8% l'an, que ledit intérêt soit facturé ou non. Lorsque cet intérêt est facturé effectivement, il est passible d'une TVA au taux de 6% et d'une retenue à la source au taux de 20%.

L'auditeur fiscal peut consulter aussi le rapport de gestion du fait que certaines sociétés illustrent dans ledit rapport leurs performances fiscales par le biais du TEI.

La mission d'audit légal inclut une évaluation du contrôle interne, qui repose sur l'identification des principaux circuits d'information, l'auditeur fiscal examine le rapport du commissaire aux comptes sur le contrôle interne puisque l'impôt peut apparaître dans chacun des circuits ou systèmes en place<sup>156</sup>.

L'exemple de la TVA illustre ce phénomène : les contrôles destinés à renseigner l'auditeur sur l'enregistrement convenable des ventes peuvent être adaptés de façon à intégrer l'analyse du traitement de la TVA auprès des clients. Il en est de même pour les achats et la TVA déductible.

Le caractère répétitif de la mise en œuvre des dispositions relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires se prête assez bien à ce type de contrôle.

## **Sous-section 2 : Définition du cadre fiscal de l'entreprise**

---

La définition du cadre de l'entreprise suppose l'étude de son régime fiscal (paragraphe1), ainsi que l'appréhension des opérations spécifiques qu'elle réalise ou qu'elle envisage réaliser (paragraphe2).

### **§1. Définition du régime fiscal**

---

Avant de définir le régime fiscal de l'entreprise auditée, l'auditeur fiscal doit s'assurer de l'existence ou non d'un dossier fiscal permanent.

En effet, à défaut d'existence d'un dossier fiscal permanent, l'expert comptable devra recommander au niveau de son plan d'amélioration la mise en place d'un dossier permanent.

Le dossier fiscal permanent contient les éléments à caractère général ayant trait au régime fiscal tels que<sup>157</sup>:

- La déclaration d'existence;
- La déclaration d'investissement;
- Les justificatifs de l'accomplissement des formalités fiscales à caractère permanent (déclaration de l'imprimeur, dépôt de logiciel informatique, etc.);

---

<sup>156</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.197.

<sup>157</sup> F.Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2005-2006, p.43.

- Une copie des lois fiscales afin de justifier notamment d'options prises ou de bénéficier de régimes fiscaux particuliers;
- Les consultations écrites établies par les conseillers de l'entreprise;
- Les notes communes et les prises de position émanant de l'administration fiscale suite aux questions ayant trait à des questions touchant le régime fiscal de l'entreprise;
- Les copies des jugements des tribunaux ou d'études et articles ayant servi de base pour des choix fiscaux;
- Etc.

Après avoir examiné et consulté le dossier fiscal permanent, l'auditeur fiscal est tenu de définir le régime fiscal de la société auditée (en cas de défaut d'un manuel fiscal) avant de mettre en œuvre les procédures de validation.

Ce cadre fiscal diffère selon divers critères dont notamment, et par ordre d'importance :

- le secteur d'activité de l'entreprise ;
- le marché de l'entreprise (local ou étranger) et la typologie de la clientèle (Etat, organismes et entreprises publics, sociétés bénéficiaires du régime des avantages fiscaux telles que sociétés totalement exportatrices, grandes entreprises ou consommateurs finaux) ;
- les avantages fiscaux accordés au secteur dans lequel l'entreprise opère ;
- les avantages fiscaux accordés à l'entreprise en raison de son implantation géographique (parcs d'activités économiques, zones de développement régional, etc.) ;
- la volonté des dirigeants sociaux à intégrer la gestion fiscale dans le système d'information pour la prise de décision ;
- la forme juridique de l'entreprise.

La définition du régime fiscal permet de préciser les obligations fiscales auxquelles la société est soumise (1.1) et la politique d'optimisation fiscale exercée par le biais de l'évaluation des choix fiscaux de l'entreprise (1.2).

### **1.1 Les obligations fiscales :**

La définition des obligations fiscales consiste à préciser :

- les impôts et taxes dont l'entreprise est redevable en précisant les modalités de leur liquidation (assiette, taux, fait générateur, exonérations, suspensions, etc.) ainsi que les modalités de leur déclaration (périodicité, formulaires à utiliser, documents à joindre, documents à conserver pour justifier et expliquer les montants déclarés, etc.) ;

- les obligations de fond ou de forme mises à la charge de l'entreprise en vertu des dispositions fiscales en vigueur.

### 1.2 La gestion fiscale

Le cadre fiscal de l'entreprise auditée doit être établi de telle manière que l'entreprise supporte le minimum d'impôt en toute légalité. Il ne s'agit pas là d'une tentative de fraude ou d'évasion fiscale mais d'une gestion saine de l'entreprise encore qualifiée d'habileté fiscale<sup>158</sup>. En effet, il est légitime pour toute entreprise de sauvegarder dans la limite de la loi ses intérêts.

A ce niveau, la mission de l'auditeur fiscal nécessite à la fois une parfaite connaissance de la réglementation et de la doctrine fiscale et une aptitude à gérer les différentes alternatives offertes à l'entreprise en vue de lui faire bénéficier des opportunités et avantages potentiels.

Par prudence, les questions controversées et non tranchées par des prises de position (notes communes ou prises de position) feront l'objet de consultations à adresser à la DGELF ou la Direction Générale des Impôts.

## §2. Opérations spécifiques

---

Pour les faits et opérations exceptionnels, le risque fiscal n'est pas géré par les procédures courantes de contrôle interne mais par la mise en place de procédures spécifiques. L'expert comptable doit, pour cela, comprendre et analyser ces opérations. Il cherche donc, si l'entité réalise ou envisage de réaliser de telles opérations, et c'est à travers la consultation de la documentation interne de l'entreprise tels que les procès verbaux des assemblées générales et des rapports de direction. Il étudie le régime fiscal applicable à ces opérations.

L'expert comptable procède au rapprochement de la complexité fiscale de ces transactions au niveau de compétence des personnes ayant à traiter ces problèmes afin d'examiner s'il n'y a pas de disproportion marquée, et en conséquence de risque de mauvaise maîtrise du problème.

Dans ce cas, le risque est au demeurant double, puisqu'il s'agit à la fois d'un risque d'inefficacité fiscale mais également d'irrégularité<sup>159</sup>.

L'attention de l'expert comptable est retenue sur certains points, non pas par l'importance des obligations incombant à l'entreprise mais par le fait que certaines opérations sont particulièrement examinées dans le cadre d'une vérification fiscale et sont donc des facteurs importants de risques, même si leur traitement ne soulève pas de difficultés majeures<sup>160</sup>.

---

<sup>158</sup>K.Thabet, Séminaire théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

<sup>159</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.253.

<sup>160</sup> Op. cit, page 253.

On cite à titre d'illustration les opérations de fusion ou de scission.

## **Section 2 : Examen du système de Contrôle interne et du système d'information**

---

Le contrôle interne "fiscal" est destiné à fournir "une assurance raisonnable" quant à la réalisation et à l'optimisation des opérations, la fiabilité des informations financières et la conformité aux lois et réglementations en vigueur. La mise en place d'un contrôle interne fiscal efficace conduit à le considérer à la fois comme un moyen de vérification mais aussi comme un moyen de maîtrise de l'activité. Le contrôle interne fait partie de l'approche par les risques et doit intégrer la façon dont est structurée l'activité et les risques qui lui sont attachés, les évaluer par rapport à la stratégie puis les arbitrer afin de mieux les maîtriser<sup>161</sup>.

L'approche du référentiel international COSO va bien au delà de la production comptable et financière. Elle permet de considérer le contrôle interne non seulement comme un cadre de procédures mais aussi comme un outil de performance de l'entreprise. Depuis 1992, le COSO constitue le référentiel international du contrôle interne; il en donne la définition suivante:

" le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- réalisation et optimisation des opérations;
- fiabilité des informations financières;
- **conformité aux lois et aux réglementations en vigueur,...**"

Le COSO a publié en septembre 2004 un nouveau cadre conceptuel portant sur la gestion des risques. L'idée sous-jacente de cette nouvelle approche est de considérer un lien étroit entre les objectifs que l'entreprise s'est préalablement fixée du point de vue stratégique, de la rentabilité, de la communication et du respect des lois et règlements, et les risques qui y sont attachés du fait du secteur d'activité ou de l'organisation. Ces risques doivent être mis en relation avec ceux que l'entité est prête à accepter et qui la conduisent à la mise en place de procédures. Risques et procédures sont ensuite étudiées pour chaque processus et font l'objet d'un suivi permanent. Cette nouvelle approche des risques place la direction et le système de flux d'informations au centre même du contrôle interne mis en place.

---

<sup>161</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35-27 juillet 2006, p.1450.

Avant de procéder à l'évaluation du contrôle interne et du système d'information fiscale, il y a lieu de définir ces deux notions (sous-section1). Ensuite, l'expert comptable procède à l'évaluation du système de contrôle interne fiscal (sous-section 2).

### **Sous-section 1 : Définition du contrôle interne et du système d'information fiscale**

---

La définition d'un système de contrôle interne fiscal permet de gérer et mieux maîtriser le risque fiscal (paragraphe1). Le système d'information fiscal apparaît comme un composant essentiel du système de contrôle interne fiscal (paragraphe2)

#### **§1.Définition du contrôle interne fiscal**

---

La maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté d'optimisation fiscale. Sa prévention exige une vigilance constante, dans la mesure où toute opération de l'entreprise a une répercussion fiscale. Un tel travail relève de la compétence de la fonction fiscale de l'entreprise. Cette prévention nécessite une évaluation globale du processus fiscal afin d'optimiser le pilotage fiscal de l'organisation. L'organisation se doit de réviser régulièrement son processus fiscal, pour s'adapter à un environnement réglementaire en évolution constante et par conséquent ses modes opératoires. Un audit fiscal régulier pour faire le point sur la pertinence des choix fiscaux de l'entreprise en fonction de sa situation et de sa structure trouve là tout son intérêt pour évaluer sa performance fiscale, tout comme il est possible d'évaluer sa performance financière<sup>162</sup>.

Dans ce contexte, la mission d'audit fiscal a précisément pour objectif d'examiner la situation fiscale de l'entreprise, en s'intéressant à la fois à la façon qu'a l'entreprise d'appréhender la fiscalité, **sa façon d'intégrer le paramètre fiscal dans ses décisions et choix** qu'ils soient de nature tactique ou bien stratégique et naturellement son niveau de risque fiscal<sup>163</sup>. L'auditeur fiscal s'assurera donc en premier lieu du respect effectif des obligations fiscales, par le biais d'un contrôle de régularité dont les résultats permettront de mettre en évidence les éventuelles erreurs commises ainsi que le risque qu'elles engendrent. Dans un second temps, il sera nécessaire d'évaluer l'aptitude de l'entreprise à gérer au mieux de ses intérêts les possibilités permises par les règles fiscales qui aménagent d'elles-mêmes une marge de manœuvre réelle susceptible d'optimiser la situation fiscale<sup>164</sup>. Le recueil des informations sur la nature et l'étendue du risque encouru permet, par ce double examen de régularité et d'efficacité, d'établir un bilan de santé fiscal, un diagnostic fiscal, élément de diagnostic général de l'organisation. La démarche peut

---

<sup>162</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "la performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1453.

<sup>163</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "la performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1453.

<sup>164</sup> Op. cit, page 1453.

présenter deux objectifs: l'un offensif pour éviter une surimposition, l'autre défensif pour détecter et anticiper les risques fiscaux, surtout s'ils découlent de dispositifs hasardeux ou tout au moins audacieux. La démarche choisie aboutit éventuellement à la mise en place d'une chaîne de contrôle interne fiscal. Cette chaîne comporte des procédures de contrôle interne spécifiques établies à partir d'une cartographie du risque fiscal devenue utile non seulement au niveau de la direction fiscale de l'entité mais aussi de ses instances dirigeantes (conseil d'administration et comités d'audit et des risques)<sup>165</sup>. La mise en place d'une telle cartographie constitue en soi un véritable instrument de pilotage fiscal pour l'entreprise qui s'en dote<sup>166</sup>.

Globalement, le **contrôle interne fiscal** permet de<sup>167</sup> :

- 1) **assurer la conformité aux lois et réglementations fiscales en vigueur (maîtrise de la technique fiscale);**
- 2) **produire une information fiscale de qualité vis-à-vis de l'administration fiscale;**
- 3) **assurer un pilotage fiscal efficace de l'entreprise grâce à la mise en place d'indicateurs de performance fiscale (tableau de bord fiscal et TEI);**
- 4) **assurer la fiabilité, l'efficacité et la traçabilité des opérations et de la documentation afin d'attester de la fiabilité des chiffres fiscaux : calcul de l'impôt, des provisions pour impôt, suivi des flux intragroupe en fonction des politiques de prix intergroupe (adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux);**
- 5) **sécuriser l'outil informatique avec un contrôle rigoureux du système d'information fiscale tout en prônant une infrastructure facilitant la propagation des connaissances fiscales au sein même de l'organisation. L'outil informatique doit ainsi être en mesure de capter les évolutions et suivre les méthodes fiscales retenues.**

Dans ce contexte, le contrôle interne fiscal apporte une valeur ajoutée réelle, dans la mesure où, en intégrant l'anticipation des risques, il ne se limite pas à l'évitement des dysfonctionnements. Le système d'information fiscale apparaît comme un composant essentiel du dispositif du contrôle interne fiscal<sup>168</sup>. Il permet de contrôler plus efficacement le **processus fiscal**, de mettre

---

<sup>165</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>166</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>167</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>168</sup>M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal, n°30-35/27 juillet 2006, p.1453.

en œuvre les outils permettant la mise en forme et l'interprétation des données et d'assurer une remontée adéquate des résultats des contrôles.

## § 2. Définition du système d'information fiscale

L'existence d'un système d'information fiscale conditionne la qualité de la performance fiscale.

Selon la définition de référence de Davis et Olson (1985)<sup>169</sup>, un système d'information est un ensemble d'éléments (humains, matériels, logiciels) permettant de créer, de traiter et de communiquer des informations; il assiste des hommes, au sein d'une organisation, dans des fonctions d'exécution, de gestion et de prise de décision. Il regroupe par conséquent des dispositifs techniques et organisationnels permettant de saisir, de conserver, de traiter et de transmettre des informations. Pour l'identifier, il est possible de retenir la représentation systémique<sup>170</sup> avec le système d'opérations, le système de décision et le système d'information qui apparaît comme une interface entre les deux précédents avec une triple finalité : aide aux opérations, aide à la décision et aide à la communication. Le système fournit les informations utiles pour leur mission de pilotage et, enfin, assure une parité des échanges d'informations à l'intérieur de l'entreprise et entre l'entreprise et son environnement<sup>171</sup>.

**Selon M.Chadefaux et J.L.Rossignol, le système d'information fiscale se situe dans cette perspective au cœur de quatre préoccupations: le respect des règles fiscales, le fonctionnement de l'organisation fiscale interne à l'entité ou bien au groupe, l'informatique et naturellement l'activité humaine relative à la création et à l'utilisation de l'information fiscale.** Le système d'information fiscale constitue une composante du système d'information global de l'entreprise avec lequel il se doit de communiquer, tout comme la politique fiscale est une composante de la politique générale de l'entreprise qu'elle alimente et influence. Il renferme à la fois un système de **veille fiscale**, un système d'alerte préventif ainsi qu'un système de *tax reporting* susceptible de mettre en exergue les éventuelles défaillances<sup>172</sup>. La mise en place de contrôles fiscaux à blanc peut révéler la nécessité d'alimenter la documentation du processus de contrôle interne fiscal sur la base de l'étude de la pertinence, de l'adéquation et de l'efficacité des décisions prises et ainsi optimiser l'utilisation des moyens mis en œuvre. Cette mise en place permet notamment de vérifier la capacité de l'organisation à restaurer ses données et à proposer à l'administration fiscale, en cas de besoin, des éléments de **documentation** ayant force

---

<sup>169</sup> G.B.David et M.H.Olson, Management Information Systems, Conceptual Foundations, Structure and Development, 1985.

<sup>170</sup> Op. cit, page 1452.

<sup>171</sup> Op. cit, page 1452.

<sup>172</sup> Op. cit, page 1452.

probante<sup>173</sup>. La formalisation nécessaire pour sécuriser la mémoire de l'entreprise vis-à-vis de ses dossiers fiscaux constitue sur ce point un outil utile pour une meilleure analyse du processus et attester en conséquence de l'intérêt de l'instauration de moyens d'alerte et de surveillance reliés à la cartographie des risques constatés<sup>174</sup>.

La nécessité de fournir une communication financière plus efficiente associée à la généralisation des progiciels de gestion intégrés renforce l'intérêt d'une véritable gouvernance fiscale pour une meilleure efficacité et contraint les sociétés à remettre à plat leur système d'information fiscale afin de disposer d'une information constante et fiable sur leur situation fiscale, et notamment les frottements fiscaux susceptibles d'être réduits ou même évités. Elle confère de fait à la **fonction fiscale** un rôle pivot, au même titre que les financiers<sup>175</sup>.

Il convient en fait d'analyser précisément le processus fiscal au sein de l'organisation en associant l'ensemble des acteurs externes mais aussi internes du système. L'association plus systématique de la fonction fiscale aux décisions de la direction générale permet d'en apprécier plus facilement la portée mais aussi les coûts et risques fiscaux liés, présents et futurs<sup>176</sup>. La nécessité d'une plus grande communication externe conduit aussi à influencer de façon plus effective le processus de création ou de modification de la norme fiscale, en cherchant à développer une relation plus partenariale avec l'administration fiscale, qui affiche parallèlement une volonté de dialogue et de transparence. L'analyse du processus fiscal est conditionnée mais conditionne aussi en fait la qualité de l'information fiscale de l'organisation<sup>177</sup>. La diffusion d'une information fiscale de qualité dépend à la fois des objectifs que se donne l'entité et de son éthique fiscale dans son rendu à l'administration. Elle dépend naturellement aussi de la qualité de la norme fiscale. **La qualité et la compréhension de l'information fiscale s'apprécient par rapport à sa fiabilité, son caractère vérifiable, sa conformité aux règles, sa comparabilité et de façon générale sa clarté**<sup>178</sup>. La garantie de cette qualité et de cette compréhension implique par conséquent le respect des règles fiscales naturellement, mais aussi une organisation répondant aux exigences de contrôle et de vérification ainsi que la mise en œuvre de procédures de *tax reporting* en vue d'une meilleure prise de décision fiscale et générale (actions de pilotage et de régulation)<sup>179</sup>.

---

<sup>173</sup> Op. cit, page 1452.

<sup>174</sup> Op. cit, page 1452.

<sup>175</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>176</sup> Op. cit, page 1452.

<sup>177</sup> Op. cit, page 1453.

<sup>178</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35-27 juillet 2006, p.1452.

<sup>179</sup> Op. cit, page 1453.

## **Sous-section 2 : Evaluation du contrôle interne et du système d'information fiscal**

---

L'étape suivante de la démarche de l'expert comptable doit lui permettre d'apprécier l'efficacité du système de contrôle interne et du système d'information et de communication de l'entreprise.

L'expert comptable doit étudier et examiner les procédures pour détecter les insuffisances fiscales qu'elles contiennent et proposer des instructions additionnelles pour tenir compte du paramètre fiscal. Cet examen des processus généraux peut être fait par la consultation de certains documents de l'entreprise, tel que le manuel de procédures qualité ou le manuel de procédures administratives et commerciales<sup>180</sup>. L'expert-comptable peut également utiliser d'autres techniques telles que l'entretien avec les membres de la direction et le personnel et les questionnaires d'évaluation du contrôle interne. Cet examen concerne tous les processus de l'entreprise et notamment ceux dont les intervenants gèrent des questions fiscales, tels que les processus d'approvisionnement, le processus commercial, la trésorerie, etc. Ainsi, l'expert-comptable constate, par exemple, que la sélection du fournisseur tient compte du régime fiscal et douanier des articles ou prestations à commander. La direction d'approvisionnement transmet donc la demande à la direction financière pour l'analyse du régime fiscal et douanier du produit (achat en suspension ou en exonération des droits et taxes, régime fiscal privilégié, etc.).

Lors de la consultation des fournisseurs, les demandes de prix pour les prestations de sous-traitance incluent les exigences particulières quant à la situation fiscale du sous-traitant, étant précisé que l'entreprise fiscalement transparente choisit des partenaires adaptés à ses exigences.

Lors du lancement des commandes, pour les affaires bénéficiant de privilèges fiscaux particuliers (exonération de la TVA, des droits de douane, etc.), le responsable des approvisionnements met en œuvre toutes les démarches nécessaires afin de concrétiser l'avantage fiscal dans les meilleurs délais. A cet effet, il fait accompagner le bon de commande transmis à la direction technique par toutes les pièces requises pour l'établissement des dossiers techniques de privilèges (facture pro-forma, etc.).

La vérification des factures et avoirs, lors de leur enregistrement, suppose la vérification de la régularité fiscale des factures.

Outre les procédures générales de contrôle interne, l'expert-comptable doit apprécier les procédures de contrôle interne spécifiques au domaine fiscal. « En matière fiscale, le contrôle interne se définit comme le contrôle sur les processus aboutissant à la formation des impacts fiscaux dans les comptes<sup>181</sup>. »

---

<sup>180</sup> K. Ayadi Loukil, la gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2007-2008, p.88.

<sup>181</sup> H. LEHERISSEL, "Dossier transparence en droit des affaires", Journal des sociétés n°29, Février 2006.

L'expert-comptable devrait s'assurer aussi de l'existence d'un système d'informations efficace par l'instauration ou non de moyens d'alerte et de surveillance.

Ainsi, l'existence d'un logiciel de gestion intégré permettant de reconstituer les ventes de l'entreprise d'une période à partir des résultats de l'inventaire physique et des données comptables constituent un moyen d'alerte efficace.

Ainsi, et pour chaque élément de stock, le système d'informations de l'entreprise doit permettre de restituer l'équation suivante:

Stock initial (stock de début de la période) + Achats de la période – Pertes et autres sorties justifiées – stock final (stock inventorié) = Ventes de la période

Les écarts imputables notamment aux pertes, rejets, dons, détériorations, avaries doivent être expliqués par des pièces probantes (exemple: constat d'huissier notaire, etc.)

A cet effet, l'expert-comptable devra s'intéresser en particulier au mode de traitement réservé aux problèmes fiscaux au sein de l'entreprise. Ces investigations le conduisent à mettre en évidence des failles génératrices de risque fiscal. Il focalise son examen sur les méthodes proprement dites de traitement des questions fiscales. Il peut évaluer, en particulier:

- La fonction fiscale (paragraphe 1).
- L'évaluation de procédures fiscales (paragraphe 2).
- L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux (paragraphe 3).
- La documentation (paragraphe 4).
- L'archivage (paragraphe 5).
- La veille fiscale (paragraphe 6).
- Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise (paragraphe 7).

## **§ 1.La fonction fiscale**

---

Les recherches de l'auditeur peuvent ainsi porter sur les moyens matériels et humains dont dispose l'entreprise pour appréhender les questions fiscales. L'auditeur va s'interroger sur l'existence d'un service fiscal et le cas échéant sur son organisation et sa position dans l'organigramme de l'entreprise. A défaut, l'auditeur doit déterminer les personnes qui prennent en charge les problèmes fiscaux et évaluer leur niveau de qualification. Il peut, en complément, recenser les méthodes permettant à ces personnes d'entretenir et de perfectionner leurs connaissances: nature de la documentation utilisée, stages de formation, etc.

Qu'elle soit représentée dans les grandes entreprises par les directeurs fiscaux ou dans les PME par les directeurs financiers, la fonction fiscale doit remplir les deux objectifs suivants :

- Maîtriser les risques fiscaux par la mise en place, par exemple, de procédures de prévention des risques fiscaux,
- Maîtriser la charge globale de l'impôt par la mise en place d'un tableau de bord fiscal et par la détermination du TEI.

## **§ 2.L'évaluation des procédures fiscales**

---

Il est établi que la fonction fiscale et comptable de l'entreprise gère de façon active 25% du risque fiscal. Les 75% restants sont gérés dans les autres services opérationnels et administratifs de l'entreprise; les fonctions fiscale et comptable ne les gèrent qu'après coup et s'exposent au risque de subir l'action des services qui en sont responsables<sup>182</sup>. Le fait fiscal n'est plus alors seulement l'affaire de techniciens de la fiscalité mais devient celui de toutes les parties prenantes. En conséquence, les procédures opérationnelles devraient intégrer les impératifs fiscaux. C'est ainsi que les procédures de vente intégreront systématiquement la réglementation en matière de taxes sur le chiffre d'affaires (taux, assiette, etc.).

Le souci fiscal ne doit pas se limiter à garantir une bonne application de la loi fiscale en minimisant les erreurs matérielles. Il doit également garantir une traçabilité parfaite des opérations concernant l'entreprise et susceptibles d'avoir un impact fiscal<sup>183</sup>.

Par ailleurs, l'importance des activités d'une entreprise, la sensibilité ou la complexité de son dossier fiscal peuvent impliquer la mise en place d'une organisation spécifique des tâches ayant trait à l'établissement et au dépôt des déclarations fiscales en imposant des procédures particulières adaptées aux spécificités de l'entreprise. L'auditeur fiscal doit s'assurer que les procédures de vérification et de contrôle utilisées par l'entreprise permettent de présenter en temps et en heure des déclarations exactes, complètes et claires (1.1). Au delà des déclarations fiscales, l'expert-comptable peut ainsi utilement s'assurer que les procédures ainsi implémentées mettent en place une organisation rigoureuse visant à obtenir une assurance suffisante que les obligations fiscales de forme soient toujours respectées (1.2).

### **2.1 Les procédures de préparation et de dépôt des déclarations fiscales**

« La qualité, la netteté, le caractère complet, la cohérence, la concordance et la ponctualité des déclarations fiscales sont importants pour donner une image fiscale forte de l'entreprise<sup>184</sup> ».

---

<sup>182</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p23.

<sup>183</sup> F.Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2005-2006, p.38.

Par conséquent, il importe qu'une grande attention soit apportée en matière d'établissement et de dépôt des déclarations et que la préparation desdites déclarations soit entourée de toutes les précautions, notamment en ce qui concerne<sup>185</sup> :

- **L'aspect technique** : En établissant sa déclaration, l'entreprise doit appliquer les règles fiscales qui régissent la détermination de l'assiette fiscale et le calcul des impôts et taxes à acquitter. Mais au-delà du respect des règles techniques résultant de la législation fiscale relatives à l'établissement, au calcul et à la liquidation des impôts et taxes déclarés, les déclarations doivent être souscrites avec beaucoup de soins notamment dans la façon de remplir les imprimés.
- **La présentation** : Il est indiscutable que la déclaration participera à l'image que donne le contribuable. Toute l'attention du contribuable doit conduire à remplir la déclaration de façon claire, complète et exacte. « Une rature, une erreur de ligne, un imprimé mal servi ou surchargé peuvent éveiller la suspicion du fisc<sup>186</sup> ». L'entreprise veillera également à ce que la déclaration soit accompagnée de l'ensemble des documents devant nécessairement être fournis au fisc.
- **Le respect des délais légaux de dépôt** : La déclaration doit être adressée au service compétent dans le délai prévu soit par les textes légaux, soit par des mesures ou décisions particulières.

Bien que les vérifications formelles puissent paraître évidentes, l'auditeur doit s'assurer que les déclarations fiscales ont été déposées et l'impôt payé dans les délais<sup>187</sup>.

L'auditeur doit aussi s'assurer que les déclarations fiscales apparaissent comme correctes en la forme (utilisation des imprimés adéquats), exhaustivité du nombre d'imprimés, cases remplies, etc.

Les documents ou déclarations complémentaires qui doivent le cas échéant être joints aux déclarations fiscales doivent être aussi suivis par l'auditeur fiscal<sup>188</sup>.

Pour s'assurer de l'envoi des documents dans les délais, l'auditeur doit pouvoir consulter les bordereaux de recommandé avec accusé de réception ou les impressions des récipissés de télédéclaration en cas de transmission électronique des déclarations.

Dans le cadre de l'évaluation des procédures fiscales, l'auditeur peut, aussi, s'assurer que les déclarations sont revues par une autre personne tant au plan du respect des règles fiscales qu'au

---

<sup>184</sup> R. YAICH, La gestion du contrôle fiscal, Lettre fiscale N° 6 du 22 mai 2002 (lettre électronique), [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com).

<sup>185</sup> F.Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et Gestion de Sfax, 2005-2006, p.39.

<sup>186</sup> R. MATTHIEU, *Guide pratique et juridique du contrôle fiscal*, Editions GRANCHER, 1999, p. 17.

<sup>187</sup> M.H.Pinard-Fabro, *Audit fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.41.

<sup>188</sup> M.H.Pinard-Fabro, *Audit fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.41.

niveau de l'exactitude arithmétique, ou encore que les déclarations sont établies sous le contrôle effectif d'un supérieur hiérarchique. Dans le même ordre d'idée, l'auditeur peut rechercher et évaluer les procédures, formalisées ou non, permettant de trancher les litiges survenant au sein de l'entreprise dans l'établissement des déclarations.

Parallèlement à ces aspects formels, il est crucial que les procédures ayant trait aux processus fiscaux intègrent la dimension humaine et s'accompagnent, si la dimension de l'entreprise et la sensibilité de son dossier l'exigent, par la rédaction de fiches de fonctions « fiscales » pour tous les intervenants dans l'établissement et le dépôt des déclarations fiscales. En cas d'absence de fiches de fonctions, l'auditeur fiscal peut recommander au niveau de son plan d'amélioration l'établissement desdites fonctions afin de cerner clairement et sans aucune ambiguïté les responsabilités, les limites du pouvoir et les relations de chaque intervenant dans les procédures fiscales avec ses supérieurs hiérarchiques et ses subordonnés.

## 2.2 Les procédures ayant trait au respect des obligations de forme

La prévention des risques associés au formalisme suppose que les procédures opérationnelles de l'entité soient adaptées aux besoins fiscaux. A cet égard, nous exposerons ci-après les deux exemples suivants :

- *Qualité des pièces justificatives* : Les procédures d'approvisionnements et de décaissements doivent permettre de s'assurer que seules les factures contenant les mentions obligatoires prévues par la législation fiscale soient acceptées et payées. Ainsi et outre la vérification du destinataire de la facture, la vérification arithmétique, le rapprochement des factures avec les bons de commande et l'apposition des cachets « Original » et « Copie » sur les factures qui sont les mesures classiques de contrôle interne, la personne chargée d'enregistrer les factures d'approvisionnement doit systématiquement diligenter pour apporter les corrections nécessaires aux pièces parvenues qui ne sont pas conformes à la législation fiscale. Lors de l'enregistrement des factures, le souci de n'accepter que les pièces conformes peut même être intégré au niveau des progiciels de gestion, ce qui permet de refuser la saisie des factures ne contenant pas les mentions obligatoires prévues par la législation fiscale<sup>189</sup>.

Les écritures basées sur des pièces justificatives entachées d'insuffisance doivent faire l'objet d'un relevé que le comptable de la société doit soumettre à la direction pour approbation et en vue de prendre les mesures qu'elle juge appropriées<sup>190</sup>.

---

<sup>189</sup> F.Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2005-2006, p.38.

<sup>190</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.48.

**Désignation de la société**

**Modèle de relevé des écritures basées sur des  
Pièces justificatives non valides  
N° (série séquentielle)**

**Exercice:**-----

**Période:**-----

<b>Date</b>	<b>Désignation</b>	<b>Montant</b>	<b>Journal</b>	<b>Description de l'anomalie</b>	<b>Instructions éventuelles</b>

*Mise en place d'une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais*<sup>191</sup> : En cas d'absence d'une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais, et lorsque l'auditeur constate que ces frais sont de nature hétérogène (frais de transport, de télécommunication, de réparation et d'entretien des voitures, de restauration, de réception et d'hébergement, etc.) et qu'elles ne vérifient pas les conditions de déductibilité de charges prévues par l'article 18 du code de la TVA, il peut recommander la mise en place d'une procédure définissant le cadre général de remboursement des notes de frais. Cette procédure doit :

- fixer les frais qui peuvent être remboursés (frais de péage d'autoroutes, frais de réception, etc.) et les frais qui ne peuvent être engagés qu'au vu d'un bon de commande émis par la société (frais d'entretien et de réparation, etc.) ;

---

<sup>191</sup>K.Thabet, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, Lumière formation, 2007.

- fixer les conditions de forme et de fond qui doivent être vérifiées par les pièces justificatives présentées pour remboursement et dépassant un certain montant jugé significatif (à fixer selon la nature des dépenses).

L'auditeur doit s'assurer que des instructions claires et précises ont été introduites dans les procédures dans le but de s'assurer que les actes, registres requis par la législation fiscale soient correctement tenus et que les applications, logiciels, annexes et autres documents dont le dépôt est exigé par la loi soient communiqués à l'administration dans les délais et contre décharge<sup>192</sup>.

### **§ 3.L'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux**

---

La comptabilité, en tant qu'outil de centralisation, de synthèse et d'assiette fiscale, constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales. La comptabilité incarne aussi les choix fiscaux de la direction tels que les dégrèvements physiques ou financiers, les modes d'amortissement, etc.

Des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justifications comptables et de rapprochements comptabilité-fiscalité sont de nature à réduire les risques fiscaux d'origine comptable<sup>193</sup>.

La prévention du risque fiscal suppose un rapprochement systématique de la comptabilité avec les bases déclarées. Ce rapprochement concerne :

- le chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA avec le chiffre d'affaires comptabilisé ;
- la base salariale déclarée au titre de la retenue à la source sur salaires, de la TFP et du FOPROLOS, au niveau des déclarations trimestrielles de la CNSS et de la déclaration de l'employeur avec les salaires bruts portés dans la comptabilité ;
- les retenues à la source déclarées au niveau des déclarations mensuelles avec les retenues à la source portées au niveau de la déclaration de l'employeur.

Pour assurer un rapprochement efficace, la préparation des déclarations fiscales doit reposer sur la comptabilité.

En outre, l'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux peut constituer une réponse adéquate à certains contrôles fiscaux. A cet égard, la création de certains sous-comptes comptables de charges ou de produits destinés à loger les opérations ayant une incidence sur la détermination du résultat imposable permet d'accélérer le recensement des retraitements devant être opérés au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.

---

<sup>192</sup> Il en est ainsi pour ce qui est notamment de la tenue des livres et autres registres légaux, du dépôt du logiciel comptable et de facturation, des actes devant être annexés aux déclarations fiscales et des communications mensuelles de l'état des affaires résiliées ou annulées et trimestrielle des factures émises sous le régime suspensif, etc.

<sup>193</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.19.

Du fait que le souci majeur de nombreuses petites et moyennes entreprises est de réussir tout contrôle fiscal, l'auditeur fiscal pourrait proposer à la société la mise en place d'un plan comptable à vocation fiscale.

Avant de mettre en œuvre les procédures de validation (tests de conformité et d'opportunité), l'auditeur fiscal doit s'assurer de la pertinence des procédures c'est-à-dire de leur caractère sécurisant pour produire des informations fiables.

En ce qui concerne l'établissement des déclarations fiscales, l'auditeur fiscal considère que les procédures offrent une sécurité lorsque les déclarations sont établies à partir des données enregistrées en comptabilité, car le chemin de révision peut être facilement identifié et la vérification des données peut être mieux maîtrisée.

Par contre, l'établissement des déclarations fiscales d'une manière extracomptable sème toujours un doute sur l'exhaustivité et la fiabilité des données déclarées et est souvent à l'origine d'écarts devant être justifiés (et parfois ne pouvant pas l'être).

L'examen de l'adaptation de l'organisation comptable aux besoins fiscaux permet à l'auditeur fiscal de<sup>194</sup>:

- Savoir si les déclarations fiscales sont établies à partir des données comptables (cela suppose que la comptabilité soit constamment à jour) ou extra-comptables (et cela suppose une confrontation a posteriori des données déclarées avec les données comptabilisées);
- Identifier les sources des données à auditer (données comptables ou extracomptables ou les deux à la fois, en fonction des particularités de la société et des impôts à auditer);
- Détecter les anomalies ou insuffisances au niveau des procédures d'établissement des déclarations fiscales et d'émettre bien évidemment des recommandations d'amélioration de ces procédures.

#### **§ 4.La documentation**

---

Qu'il s'agisse d'une déclaration sociale ou fiscale précise, ou plus généralement des comptes annuels, une entreprise doit être en mesure de retrouver un document et d'en justifier le contenu. Cet exercice qui se prépare au quotidien doit pouvoir être effectué sur des périodes passées non prescrites<sup>195</sup>.

La documentation apparaît ainsi comme un exercice d'anticipation « qui se prépare au quotidien et sans attendre un éventuel contrôle<sup>196</sup> ».

---

<sup>194</sup>K.Thabet, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

<sup>195</sup> La pratique de la vérification de comptabilité, Editions Francis Lefebvre, 1997, p.80.

<sup>196</sup> G.FONTI, V. DE LA VARENDE, Contrôle fiscal, comment s'y préparer, Editions DUNOD, 1995, p.45.

La description des travaux réalisés et l'accessibilité du document à l'origine de l'information ont pour objectif d'anticiper les questions qu'une personne extérieure au contexte, contrôleur fiscal par exemple, se poserait dans le cadre d'une intervention donnée. A titre d'illustration, compte tenu du décalage existant entre la préparation d'une déclaration ou la comptabilisation d'une opération et son contrôle éventuel, et donc des risques d'oubli, la constitution de dossiers fiscaux annuels récapitulant principalement les déclarations fiscales déposées et les pièces et documents ayant un impact fiscal permet de retrouver rapidement l'intégralité des éléments concernant une question fiscale.

En cas d'absence de procédures de documentation et d'archivage, l'auditeur fiscal devrait signaler ces faiblesses et les recommander au niveau de son plan d'amélioration.

La constitution d'un tel dossier est bien souvent utile car, en pratique, il s'avère très difficile d'apporter toutes les précisions nécessaires qui seront demandées lors d'un contrôle fiscal et de justifier certaines opérations particulières ou exceptionnelles plusieurs années après leur réalisation<sup>197</sup>.

L'objectif du dossier de travail fiscal est de rassembler l'ensemble des informations relatives à un problème comptable ou fiscal donné. Selon la taille et l'activité de la société, les volumes traités, la complexité des opérations, le contenu d'un dossier sera très variable et plus ou moins étoffé<sup>198</sup>.

La démarche lors de la constitution d'un dossier de travail procède souvent d'une démarche analytique où chaque aspect d'un problème est détaillé et décomposé en sous problèmes traités successivement<sup>199</sup>.

Les éléments caractéristiques constitutifs d'un dossier de travail pertinent sont principalement:

- Les états financiers appuyés par des annexes justificatives aussi exhaustives et détaillées que possible;
- Un échéancier qui répertorie les déclarations obligatoires avec leur date d'établissement, l'objectif étant ici de s'assurer de leur exhaustivité et du respect des délais légaux;
- Copies des documents ou parties de documents à l'origine des chiffres déclarés ou leur référence précise s'il n'est pas possible de les inclure;
- Une copie des agréments, déclarations d'investissements, autorisation d'achat en suspension de la TVA et/ou du droit de consommation.
- Les tableaux ou états de rapprochement entre les bases déclarées et les bases comptabilisées.

---

<sup>197</sup> F.Choyakh, La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2005-2006, p.41 .

<sup>198</sup> Op. cit, page 81.

<sup>199</sup> La pratique de la vérification de comptabilité, Editions Francis Lefebvre, 1997, p.81.

Ce rapprochement doit s'accompagner d'une justification des écarts constatés.

- Les décharges justifiant l'accomplissement des obligations fiscales de forme (dépôt du programme informatique, Etat des affaires résiliées ou annulées, déclaration de l'imprimeur, déclaration d'employeur, etc.).

Le dossier annuel, tenu par la société auditée ou recommandé par l'auditeur au niveau de son plan d'amélioration, pourra inclure d'autres points:

- La méthode de calcul du prorata de déduction dans une entreprise partiellement assujettie (se prémunir contre un risque de situation<sup>200</sup>),
- Les justificatifs d'un crédit d'IS ou de TVA chronique,
- La méthode de calcul du pourcentage de déduction du droit de consommation dans une entreprise fabricant des produits soumis et non soumis au droit de consommation (se prémunir contre un risque de situation)
- Les justificatifs des opérations spécifiques: Fusion, scission, etc. (se prémunir contre un risque de transaction).

Par ailleurs, le dossier annuel peut contenir la justification des décisions et options prises lors de l'arrêté annuel des états financiers et qui ont un impact sur la détermination des bases de l'impôt sur les sociétés. Sont principalement concernés les écritures d'inventaire, certains comptes, les écarts et distorsions entre comptabilité et fiscalité.

- La méthode d'évaluation des stocks en fin d'exercice, les éléments chiffrés issus de la comptabilité des coûts afférents à l'évaluation des coûts d'acquisition et de production, de la valeur de réalisation nette et des provisions relatives aux différentes catégories de stocks.
- L'ensemble des éléments de preuve ayant permis la déduction des provisions.
- Certains comptes méritent d'être analysés dès la clôture de l'exercice, citons notamment ceux qui se rattachent<sup>201</sup>:
  - aux relations avec les dirigeants, les actionnaires des sociétés, associés, etc.;
  - aux frais de voyage, de mission, de voiture, etc.;
  - aux charges diverses et aux comptes d'attente.

---

<sup>200</sup> Le calcul du prorata de déduction de la TVA pour les unités hôtelières exerçant outre l'activité hôtelière, des autres activités non soumises à la TVA telles que la promotion touristique pose un problème au niveau de la détermination du numérateur du prorata dans le cas où l'hôtel réalise des revenus accessoires tels que la commission de change, la location des boutiques, la location des salles de fêtes, etc. La position prise par la société (les revenus accessoires font-ils partie ou non du numérateur du prorata de déduction) devrait être formalisée et justifier par des motifs y figurant au niveau du dossier fiscal.

<sup>201</sup> La pratique de la vérification de comptabilité, Editions Francis Lefebvre, 1997, p.82.

En l'absence de cette documentation, l'expert-comptable devrait recommander la constitution de cette documentation puisqu'elle permet:

- de répondre rapidement, précisément et exactement aux questions du vérificateur,
- de lui donner une image positive de la précision et de la rigueur de la gestion comptable du contribuable.

## § 5.L'archivage

---

La possibilité de répondre correctement et rapidement lors d'une vérification fiscale dépend en partie de la qualité et de la rapidité de restitution des informations et documentations archivées. Il est donc essentiel que l'archivage soit effectué de manière rigoureuse.

Bien que les entreprises restent très libres sur les modalités d'archivage du fait que la réglementation se prononçant davantage sur les exigences de restitution que sur la méthodologie d'archivage, l'expert-comptable devrait recommander une grande rigueur dans le processus d'archivage et dans la formalisation des travaux (inscriptions claires et précises sur les boîtes archivées, liste des boîtes archivées communiquées à un responsable<sup>202</sup>).

L'auditeur fiscal devrait s'assurer aussi que des précautions particulières doivent être prises en matière d'archivage informatique afin de pouvoir répondre aux exigences de l'administration en matière de contrôle (présentation des données, documentation), mais également sur un plan matériel (conservation de sauvegardes dans les armoires anti-feu, conservation d'un logiciel permettant une relecture).

Les documents ne peuvent être conservés que sous leur forme originale, ce qui exclut de les archiver sur microfilms ou sur bandes magnétiques.

Pour ce qui des délais, la réglementation se limite à prévoir une durée de conservation de dix ans pour les documents et pièces comptables<sup>203</sup>.

Une durée de conservation plus longue est requise lorsque des amortissements réputés différés en période déficitaire ou des crédits d'impôts remontent à plus de dix ans.

L'auditeur fiscal peut recommander, à cet effet, la constitution d'une base informatique des données fiscales (BIDF<sup>204</sup>) comportant un résumé des impôts et taxes ayant été déclarés durant au moins les dix derniers exercices.

Cette base permet de :

---

<sup>202</sup> Op. cit, page 83.

<sup>203</sup> L'article 62 § IV du code de l'IRPP et l'IS dispose «les livres de commerce et autres documents comptables, et d'une façon générale, tous documents dont la tenue et la production sont prescrites en exécution du présent code doivent être conservés pendant dix ans ».

<sup>204</sup> K.Thabet, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

- avoir une idée sur les impôts et taxes qui ont été déclarés par l'entreprise, leur importance et leur évolution dans le temps ;
- prévoir et planifier les impôts et taxes que la société doit supporter dans les années à venir ;
- faciliter l'obtention de toute information concernant le dossier fiscal de la société.

### **§ 6.La veille fiscale (stay awake)**

---

La matière fiscale est en perpétuel mouvement. Les personnes chargées de la fiscalité doivent mettre à jour leurs connaissances continuellement et bénéficier de dispositifs de veille fiscale permettant de suivre, rapidement et en temps opportun, l'évolution de la législation, de la réglementation, de la doctrine et des pratiques administratives et d'en informer l'ensemble des personnes impliquées dans la gestion fiscale de l'entreprise<sup>205</sup>.

Ce suivi est un facteur déterminant dans la prévention et l'optimisation fiscale. A titre d'exemple, un changement de taux non appliqué à temps ou un revirement de la doctrine administrative non pris en compte peuvent avoir des conséquences préjudiciables.

L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'activité de veille fiscale recouvre l'ensemble des actions coordonnées de recherche, de collecte des textes qui régissent l'activité de l'entreprise, d'analyse et de diffusion de l'information utile aux différentes unités de l'entreprise<sup>206</sup>.

En effet, du fait que la fiscalité tunisienne est une fiscalité à essence pratique, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise collecte, outre les textes légaux, la doctrine administrative à savoir les notes communes et les prises de position. Les textes réglementaires collectés doivent être classés par date, thème et par source de droit et archivés d'une manière qui permet une accessibilité rapide. A défaut de collecte, l'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entreprise accède à cette documentation.

Ainsi une bonne veille fiscale paraît indispensable à la mise en place d'un système efficace de gestion des risques fiscaux<sup>207</sup>.

### **§ 7.Le niveau de maturité du système de gestion fiscale de l'entreprise**

---

Après avoir recensé dans la première phase de son intervention les caractéristiques fiscales de l'entreprise, l'auditeur est conduit à mettre en évidence le niveau de maturité de la gestion du risque fiscal de la société. Le niveau de maturité ainsi déterminé conditionne la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires.

---

<sup>205</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.24.

<sup>206</sup> K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2007-2008, p.35.

<sup>207</sup> K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2007-2008, p.37.

A partir des différentes constatations ainsi opérées, il lui appartiendra alors de déterminer l'orientation qu'il doit donner à la suite de ses travaux, notamment dans le cadre des contrôles de régularité proprement dits<sup>208</sup>.

En effet, l'échelle de maturité de la gestion du risque fiscal est composée de six niveaux<sup>209</sup>:

- **Niveau 0, gestion inexistante:** l'entreprise n'est même pas consciente qu'il y a un risque fiscal à gérer, positif ou négatif.
- **Niveau 1, gestion initialisée:** l'entreprise a conscience qu'il y a un risque fiscal (positif ou négatif) qu'elle gère de façon réactive et improvisée au gré des personnes.
- **Niveau 2, gestion non formalisée:** le processus de gestion est conçu et transmissible mais reste non formalisé. Bien que les personnes impliquées par la fiscalité utilisent des procédures qui contribuent à la gestion du risque fiscal, il n'y a pas de formation organisée, ni de procédures écrites (manuel de gestion des risques). La responsabilité est laissée à l'individu dont le comportement peut échapper à la correction par le système.
- **Niveau 3, processus standardisé:** les procédures de gestion des risques sont définies, documentées et communiquées par une formation structurée. Toutefois, peu de contrôle permet de constater et corriger les déviations. Le système reste standard et innove peu.
- **Niveau 4, processus maîtrisé:** il est possible de constater et de mesurer la conformité des pratiques au système conçu et formalisé et d'agir lorsque les processus ne fonctionnent pas correctement. Les processus s'améliorent continuellement en s'inspirant des meilleures pratiques. Le système développe de façon efficace des auto-contrôles et tend vers l'optimisation.
- **Niveau 5, processus optimisé:** les processus ont atteint le niveau des meilleures pratiques suite à une dynamique d'amélioration constante. L'optimisation et la planification fiscale sont globales et s'exercent dans le strict respect des critères de compliance. Le système est gouverné par une logique d'amélioration continue, de développement et d'utilisation de compétences élevées et intègres.

L'auditeur fiscal devrait situer la société auditée à un niveau de l'échelle de maturité de gestion du risque fiscal afin de déterminer dans un premier temps la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires et dans un second temps les mesures d'amélioration du processus de gestion du risque fiscal inscrites dans le rapport d'audit.

---

<sup>208</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.253.

<sup>209</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.26.

## **CHAPITRE DEUXIEME : LES DEUX ELEMENTS DE L'AUDIT FISCAL: L'AUDIT DE COMPLIANCE ET L'AUDIT D'OPPORTUNITE**

---

L'audit fiscal vise deux objectifs complémentaires<sup>210</sup>:

- L'audit de conformité ou de conformité qui permet de s'assurer du respect par l'entreprise des réglementations fiscales applicables<sup>211</sup>. Il permet, aussi, de souligner les principales causes de défaillance de l'entreprise en matière de régularité fiscale et d'adopter, en conséquence, 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. En cela, l'audit fiscal assure une mission de détection et de prévention; il œuvre dans le sens d'une plus grande sécurité fiscale de l'entreprise et contribue à l'amélioration du niveau de maturité de la gestion fiscale (section 1).
- L'audit d'opportunité qui permet de s'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que l'entreprise auditée a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale<sup>212</sup>. Le rôle de l'expert comptable dans la mission d'audit fiscal est précisément de mettre en évidence les carences qui résultent d'un comportement passif ou de signaler les erreurs liées à des choix a priori exercé en connaissance de cause. L'audit d'efficacité fiscale doit ainsi permettre de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte.

De cette façon, l'entreprise doit adopter des mesures qui doivent lui permettre de tendre vers l'optimisation de ses choix fiscaux, d'améliorer graduellement son efficacité fiscale (section 2).

### **Section 1 : Audit de compliance**

---

Par audit de compliance, on entend:

- L'examen du respect par la société de toutes ses obligations fiscales de forme (sous-section 1);

---

<sup>210</sup> R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.24.

<sup>211</sup> Op. cit, page 24.

<sup>212</sup> Op. cit, page 24.

- Du fait que la comptabilité constitue la principale base du contrôle fiscal et, par conséquent, de découverte de défaillances fiscales, la démarche la plus rationnelle semble celle qui consiste à procéder à des vérifications comptables à vocation fiscale (sous-section 2).

Ce guide de vérifications comptables à vocation fiscale permet de présenter de manière synthétique les principaux thèmes sur lesquels l'auditeur doit se focaliser en matière d'impôt sur les sociétés (Annexe 2).

Si des fois, la TVA n'est pas abordée dans notre mémoire dans la mesure où l'analyse des risques en la matière suppose un examen très détaillé des flux et des factures qui ne peut être effectué que dans le cadre d'une mission spécifique d'audit de TVA.

### **Sous-section 1 : L'audit du respect des obligations de forme**

---

Dans de nombreux cas, les redressements sont opérés en raison du non respect des règles de forme sans qu'il y ait insuffisance en matière d'assiette<sup>213</sup>.

Les sanctions aux manquements à l'observation des règles de forme, qui paraissent aux yeux de ceux qui les supportent comme étant toujours inéquitables, peuvent être pourtant financièrement lourdes<sup>214</sup>.

L'auditeur doit nécessairement procéder à l'examen des risques liés à la forme et aux délais compte tenu de l'importance que revêtent ces questions dans le domaine fiscal.

### **§ 1. Le contrôle des règles relatives à la forme**

---

A l'évidence, dans un système fiscal déclaratif, les problèmes liés à la forme occupent une place importante. De fait, l'auditeur fiscal peut devoir, en fonction des objectifs de la mission, opérer un nombre important de contrôles<sup>215</sup>. Aussi l'auditeur va-t-il par exemple s'assurer que l'entreprise souscrit effectivement les différentes déclarations requises et qu'elle utilise pour cela les imprimés et relevés adéquats. Sur les déclarations elles-mêmes, l'auditeur doit naturellement vérifier qu'elles sont convenablement remplies et ne présentent pas d'incohérences arithmétiques<sup>216</sup>.

---

<sup>213</sup> R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.59.

<sup>214</sup> Op. cit, page 59.

<sup>215</sup> M. Chadeaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.203.

<sup>216</sup> Op. cit, page 203.

De même, il est nécessaire de rechercher les concordances avec des informations comptables et de façon plus générale, d'étudier si l'entreprise est en mesure de justifier a posteriori les sommes ou indications portées sur les déclarations déposées.

Pour cela, l'auditeur peut rechercher si l'entreprise utilise des tableaux de passage ou tableaux de concordance entre les différents livres ou documents comptables et les déclarations fiscales et, dans l'affirmative, contrôler la pertinence de ces documents. L'auditeur peut de plus s'interroger sur l'existence et le cas échéant la fréquence des déclarations rectificatives adressées à l'administration. En effet, même si celles-ci sont supposées amoindrir le risque fiscal en corrigeant des erreurs précédemment commises, elles peuvent l'alimenter en donnant aux services fiscaux un sentiment d'approximation et d'incertitude dans le traitement des questions d'ordre fiscal à l'intérieur de l'entreprise<sup>217</sup>.

L'auditeur doit enfin constater que les différents documents sont adressés aux services fiscaux compétents et ce, naturellement, dans les délais prescrits.

Suite à l'évaluation du contrôle interne et du système d'information fiscale qui déterminent si les mécanismes de contrôle (étudiés au chapitre premier) sont effectivement efficaces et appliqués d'une manière correcte, l'auditeur prévoit des tests de contrôles restreints compte tenu du fait que le risque lié au contrôle est faible.

## **§ 2. le contrôle des règles relatives aux délais**

---

Les contrôles qui portent sur les délais occupent une place importante dans les travaux de l'auditeur dans la mesure où les pénalités dues pour défaut ou retard dans la production des déclarations et dans le paiement des impôts peuvent être financièrement lourdes<sup>218</sup>.

L'outil le plus approprié pour l'entreprise est l'établissement d'un échéancier fiscal, document sur lequel l'entreprise consigne l'ensemble de ses obligations en matière fiscale, qu'il s'agisse des dates de dépôt des déclarations ou des dates de paiement des différents impôts et taxes.

Le travail de l'auditeur est ici de vérifier en premier lieu l'existence de cet échéancier fiscal, puis sa qualité et enfin son utilisation effective par l'entreprise. L'auditeur peut ainsi s'assurer que cet échéancier est à la fois complet, actualisé et qu'il fait l'objet d'une diffusion auprès de l'ensemble des personnes concernées. Corrélativement, l'auditeur peut s'assurer de l'absence de pénalités de retard dans la comptabilité pour dépôt tardif des déclarations, et dans l'hypothèse contraire, s'en

---

<sup>217</sup> Op. cit, page 204.

<sup>218</sup> Op. cit, page 204.

faire expliquer l'origine: mauvaise coordination entre services, négligences, difficultés à émettre les déclarations dans le temps<sup>219</sup>.

Enfin, et toujours en fonction des objectifs de la mission, l'auditeur peut devoir, après s'être assuré du contenu des déclarations fiscales, procéder à un rapprochement des différentes déclarations mensuelles et la déclaration dite de l'employeur afin de vérifier leur homogénéité.

Au plan de la mise en œuvre, les contrôles qui doivent être effectués par l'auditeur se scindent en deux catégories, en fonction de l'outil de contrôle à utiliser. Le respect d'un nombre important de dispositions fiscales peut être vérifié en effet à l'aide de l'outil traditionnel de l'audit qu'est le questionnaire. Celui-ci ne s'adaptant pas cependant au contrôle de toutes les règles fiscales, l'auditeur a l'obligation de recourir à divers contrôles complémentaires pour mener à bien sa mission.

### **§ 3. Les contrôles basés sur le recours au questionnaire d'audit fiscal.**

Le contrôle de la régularité fiscale repose en grande partie sur les résultats de l'exploitation du questionnaire d'audit fiscal. Etape essentielle dans la démarche de l'auditeur, le questionnaire doit renseigner sur l'aptitude de l'entreprise à se conformer aux dispositions de fond mais aussi de forme et de délai auxquelles elle est soumise. Pour atteindre un tel objectif, il importe cependant que la conception du questionnaire soit la plus rationnelle possible afin de permettre à l'auditeur de passer en revue les différents facteurs de risque en tenant compte des contraintes de la mission, qu'il s'agisse des modalités d'accès à l'information ou de la limitation dans le temps de l'intervention de l'auditeur<sup>220</sup>.

#### **3.1 Les objectifs du contrôle par questionnaire:**

Le questionnaire d'audit fiscal est une technique qui favorise un contrôle systématique des diverses règles fiscales. Dans la plupart des cas, les questionnaires d'audit fiscal sont axés sur le respect des conditions de forme et de délai.

Le questionnaire d'audit doit également être l'occasion d'opérer la synthèse fiscale sur certaines questions.

#### **3.2 La structure du questionnaire d'audit fiscal:**

---

<sup>219</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.204.

<sup>220</sup> Op. cit, page 200.

Afin de permettre aux différents auditeurs de remplir un questionnaire d'audit fiscal dans les meilleurs délais, celui-ci se présente généralement sous la forme d'un questionnaire dit « fermé » c'est-à-dire n'appelant que deux réponses possibles, oui ou non. En principe, le questionnaire est conçu de façon à ce que toute réponse négative alerte l'auditeur sur l'existence d'un risque fiscal<sup>221</sup>.

Deux précisions doivent être apportées à ce stade. D'une part, il n'existe naturellement pas un questionnaire d'audit fiscal pour chaque entreprise auditée. Les questionnaires sont préétablis au niveau du cabinet d'audit.

Dés lors, toutes les questions ne trouvent pas nécessairement à s'appliquer dans chaque entreprise; pour cette raison, il est usuellement prévu une mention « non applicable » à côté des réponses « oui » ou « non » qui sont proposées. D'autre part, sur certains points, les questionnaires laissent la possibilité à l'auditeur de pratiquer des renvois en annexe afin de noter des observations particulières sur un problème donné ou de mentionner la nécessité de pratiquer des contrôles plus approfondis.

L'examen du respect des obligations de forme et de délai en matière d'IS basé sur le recours à un questionnaire est développé au niveau de l'annexe 1.

## **Sous-section 2 : Vérifications comptables à vocation fiscale**

---

Les vérifications comptables à vocation fiscale ont pour objet la validation de la charge de l'impôt de l'entité auditée ainsi que l'identification et la quantification des risques fiscaux auxquels cette entité peut se trouver exposée du fait de l'inobservation des règles fiscales<sup>222</sup>.

Bien que les travaux de contrôle annuel des comptes soient des travaux de nature essentiellement comptable, l'impôt n'étant qu'un élément de la détermination du résultat comptable de l'exercice, ou encore un passif dont le montant doit être validé, la complexité des règles fiscales conduit les entreprises envisageant une politique de transparence à faire appel à un expert comptable en vue de réaliser un état des lieux des pratiques fiscales de l'entité et d'établir un diagnostic des risques fiscaux éventuellement encourus.

Les travaux de vérifications comptables à vocation fiscale portent sur les comptes de bilan et de gestion classe par classe.

### **§ 1. Capitaux permanents**

---

---

<sup>221</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.201.

<sup>222</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.13.

Afin de pouvoir réaliser un examen le plus précis possible de la structure de financement de l'entité auditée, l'auditeur doit analyser un certain nombre de documents<sup>223</sup>.

Ainsi les principaux documents à analyser sont les suivants:

- Les états financiers et notamment le tableau de variation des capitaux propres;
- La balance générale des comptes de chaque exercice auditée;
- Les procès verbaux des assemblées générales intervenues au cours de la période auditée;
- Le rapport général et le rapport spécial du commissaire aux comptes pour chaque exercice audité;
- Les procès verbaux des délibérations du conseil d'administration ou autre organe de direction;
- Les contrats d'emprunt de la période auditée.

Sur le plan fiscal, les capitaux propres doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points essentiels suivants:

- S'assurer que la société est constituée conformément aux dispositions du CSC. En effet, une SARL constituée contrairement aux dispositions du CSC est considérée, selon la doctrine administrative, une société de fait;
- S'assurer que les augmentations du capital, au cours de la période auditée, par incorporation du compte spécial d'investissement sont effectuées en respectant les conditions énumérées par l'article 7 du CII;
- S'assurer que les règles fiscales de prise en compte des quotes-parts de subvention d'équipement définies par l'article 11-IV du Code de l'IRPP et de l'IS ont été respectées.

## **§ 2. Actifs incorporels**

---

Il n'existe pas de définition fiscale des éléments d'actif incorporel. Les règles comptables, qui constituent la seule référence en la matière, les définissent comme des actifs non monétaires sans substance physique destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise<sup>224</sup>.

---

<sup>223</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.43.

<sup>224</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.85.

La principale difficulté concernant l'identification des actifs incorporels tient au fait qu'ils ne sont pas tous immobilisés. Or, l'analyse des risques fiscaux nécessite la prise en compte de tous ces actifs, qu'ils soient ou non valorisés au bilan.

Les principaux documents à analyser sont:

- Les déclarations mensuelles;
- Un relevé détaillé des amortissements joint à la déclaration annuelle d'IS;
- Le tableau de détermination du résultat fiscal;
- La balance générale;
- Le détail de certains comptes si nécessaire;
- Les états financiers ; et
- Les annexes aux états financiers.

Les immobilisations incorporelles sont mentionnées au bilan. Le bilan doit cadrer avec le tableau des immobilisations et amortissements joint à la déclaration annuelle d'IS.

Ces éléments ne sont pas suffisamment détaillés pour permettre l'identification exhaustive des immobilisations incorporelles détenues par l'entreprise. Des informations complémentaires sont donc nécessaires. On peut les trouver dans la balance générale des comptes, qui permet d'identifier les actifs au moins par grande catégorie (marques, brevets, logiciels...). Pour plus de détails, il faut approfondir le contenu de chaque compte, ce qui suppose de formuler des demandes spécifiques à l'attention du service comptable de l'entreprise<sup>225</sup>.

L'auditeur doit vérifier que les immobilisations incorporelles amortissables font l'objet d'amortissements.

La balance générale des comptes permet de recouper les variations des comptes d'amortissements et de provisions du bilan avec les dotations de l'exercice (compte 68111 pour les amortissements, 68161 pour les provisions)<sup>226</sup>.

Le compte de résultat permet aussi d'identifier les mouvements qui ont affecté les comptes 631 pour les charges et 731 pour les produits, révélant des flux de redevances. L'auditeur doit impérativement demander la copie de tous les contrats justifiant ces flux.

Les annexes aux états financiers peuvent contenir des informations utiles sur les principes retenus en matière d'amortissements et de provisions.

En exploitant ces documents et les réponses aux questions complémentaires qu'il peut poser, l'auditeur dispose d'une information relativement exhaustive sur les immobilisations

---

<sup>225</sup>Op. cit, page 85.

<sup>226</sup>Op. cit, page 86.

incorporelles au bilan, celles qui sont amorties, celles qui font l'objet d'un amortissement dérogatoire et celles qui ont été provisionnées.

Pour arrêter une démarche d'audit, il est nécessaire d'avoir à l'esprit les principaux enjeux fiscaux de la détention d'actifs incorporels. S'agissant d'une matière complexe, une méthode d'audit plus poussée est proposée au cas par cas.

Dans le cadre d'un audit des actifs incorporels, l'auditeur doit, dans la mesure du possible, adopter la démarche suivante<sup>227</sup> :

- Identifier aussi précisément que possible tous les droits incorporels utilisés par l'entreprise et déterminer à quel titre cette dernière en est détentrice, que ce soit en qualité de propriétaire ou de simple utilisatrice comme ce peut être le cas avec un contrat de licence. Dans le cadre de cette première démarche, chaque flux affectant les éléments incorporels doit être identifié dans le cadre d'investigations détaillées effectuées à partir des comptes 631 et 731 et de leurs subdivisions;
- Déterminer si les dépenses qui ont concouru à l'obtention de ces droits incorporels constituent des charges ou des immobilisations (Identification et Evaluation du risque lié au non respect des règles d'inscription à l'actif : annexe 2);
- Lorsque les droits utilisés constituent des immobilisations, vérifier que les conditions de constatation des amortissements ont été respectées (Identification et Evaluation des risques liés au non respect des règles d'amortissement et de provisions : annexe 2).
- D'autres problématiques, qui n'ont pas été évoqués au présent chapitre, interviennent également: les flux liés aux immobilisations incorporelles doivent être analysés sous l'angle des conventions internationales, au regard des retenues à la source exigibles et sous l'angle des prix de transfert.

Les techniques d'évaluation des risques fiscaux associés aux immobilisations incorporelles sont développées au niveau du guide des vérifications comptables à vocation fiscale (annexe2).

### § 3.Immobilisations corporelles

---

Le régime comptable et fiscal des amortissements des immobilisations corporelles a été profondément modifié par le décret n° 2008-492 du 25 février 2008.

---

<sup>227</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.90.

Les immobilisations corporelles peuvent être identifiées à partir des documents suivants:

- Un relevé détaillé des amortissements joint à la déclaration annuelle d'IS;
- Le tableau de détermination du résultat fiscal;
- La balance générale des comptes de chaque exercice audité;
- Les états financiers;
- Les annexes aux états financiers;

Qu'elles soient créées ou acquises par l'entreprise, toutes les immobilisations corporelles doivent être inscrites à l'actif du bilan et sont donc aisément identifiables. Pour un audit détaillé, il est nécessaire de recourir aux informations précises fournies par le bilan détaillé ou éventuellement la **balance générale des comptes**.

Le tableau de détermination du résultat fiscal permet de vérifier que l'entité a bien réintégré les amortissements non déductibles afférents à des véhicules de tourisme d'une puissance supérieure à neuf chevaux, des avions, bateaux de plaisance et résidences secondaires.

Les provisions fiscalement non déductibles faisant l'objet de réintégrations extra-comptables peuvent être identifiées. Les reprises de provisions non déductibles sur le plan fiscal sont déduites extra-comptablement.

Enfin, les annexes aux états financiers fournissent une information détaillée sur les méthodes d'évaluation appliquées aux postes d'immobilisations, sur les méthodes d'amortissement et de dépréciation appliquées, ainsi que sur les mouvements opérés dans les comptes d'amortissements et de provisions.

L'analyse des risques fiscaux liés aux immobilisations corporelles peut s'avérer très complexe, compte tenu des profondes divergences qui existent entre les règles comptables et fiscales.

L'auditeur sera donc amené à adapter ses investigations en fonction du temps imparti et du caractère significatif des postes d'immobilisations corporelles identifiés au bilan de l'entité audité, en conservant à l'esprit que les immobilisations corporelles sont pour la plupart amortissables, ce qui a pour conséquence de limiter, dans de nombreux cas, les risques fiscaux identifiés à des risques de « timing », dont les conséquences se mesurent essentiellement en coût de trésorerie et pénalités de retard<sup>228</sup>.

Sur le plan fiscal, les éléments d'actif corporel doivent retenir l'attention de l'auditeur sur trois points essentiels. En premier lieu, l'auditeur doit vérifier la correcte application par l'entité audité de la définition des immobilisations corporelles et des critères qui les différencient des charges, afin d'être en mesure de vérifier la nature des dépenses portées à l'actif, étant toutefois

---

<sup>228</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.152.

précisé que c'est également à l'occasion de l'examen du compte de résultat que l'auditeur sera amené à vérifier que des dépenses ayant le caractère d'immobilisations n'ont pas été indûment passées en charges (Identification et Evaluation du risque lié au non respect des règles d'inscription à l'actif : annexe 2). Il devra également examiner avec attention les amortissements et les provisions constituées (Identification et Evaluation des risques liés au non respect des règles d'amortissement : annexe 2) ainsi que les obligations de forme relatives aux immobilisations corporelles (Identification et Evaluation du risque lié à une disparition injustifiée : annexe 2)<sup>229</sup>.

Les techniques d'évaluation des risques fiscaux associés aux immobilisations corporelles sont développées au niveau du guide des vérifications comptables à vocation fiscale (annexe 2)

#### § 4.Comptes de stocks

---

En matière comptable, un stock est un actif détenu pour être vendu dans le cours normal de l'activité ou en cours de production ou destiné à être consommé dans le processus de production ou prestations de services dont la fourniture interviendra ultérieurement.

Contrairement aux immobilisations, les stocks ne constituent pas des moyens d'exploitation et n'ont pas vocation à rester durablement dans l'entreprise; ils constituent l'objet même de l'activité de cette dernière et sont donc destinés à être vendus ou consommés.

Si l'entité détient exclusivement des stocks de marchandises, elle se livre en principe exclusivement à une activité de commercialisation, qui doit se traduire par un chiffre d'affaires.

Si l'entreprise détient des stocks de matières premières, produits intermédiaires ou produits finis, elle doit logiquement exercer une activité de production, dont l'existence doit être corroborée par l'existence au bilan d'équipements et installations industriels.

L'entité auditée peut avoir indûment inscrit certains actifs ayant la nature de stocks dans des comptes d'immobilisations. Il peut, par exemple, s'agir d'immeubles détenus par une société immobilière (Erreur de qualification : annexe 2).

Le principal enjeu comptable et fiscal lié aux stocks concerne les provisions. Aussi, l'auditeur doit-il impérativement obtenir un détail précis des provisions constituées à raison des stocks. Il doit prendre connaissance des justifications précises de ces provisions et obtenir des explications sur la méthodologie retenue pour leur détermination<sup>230</sup>.

---

<sup>229</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.111.

<sup>230</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.234.

L'auditeur fiscal doit vérifier que les stocks pouvant faire l'objet des provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.

Les provisions pour dépréciation des stocks doivent retenir l'attention de l'auditeur sur trois points suivants:

- Non déductibilité des provisions pour dépréciation des stocks non destinés à la vente;
- Non application du dispositif de plafonnement: La quotité des provisions déductibles est conditionné par deux limites:
  - Limite des provisions déductibles par rapport au prix de revient des marchandises: 50% du prix de revient.
  - Limite des provisions déductibles par rapport au bénéfice imposable: 50% du bénéfice imposable.
- Non respect des obligations de forme:
  - Défaut de production du relevé des provisions pour dépréciation des stocks.
  - Destruction injustifiée d'un stock de marchandises.

Les techniques d'évaluation des risques fiscaux sont développées au niveau du guide de vérifications comptables à vocation fiscale (annexe 2).

Les documents qui permettent d'identifier et de valider les opérations concernant les stocks sont les suivants:

- Les déclarations fiscales mensuelles de chaque exercice audité;
- La balance générale des comptes de chaque exercice audité;
- Les annexes aux états financiers pour chaque exercice audité;
- Relevé des provisions pour dépréciation des stocks joint à la déclaration annuelle.
- Procès verbaux de destruction d'un stock de marchandises.

L'auditeur est en mesure d'examiner la cohérence des catégories de stocks détenues par l'entité avec l'activité de cette dernière, telle qu'elle lui a été décrite par son donneur d'ordre (cas d'un audit annuel, par exemple) ou encore telle qu'elle est exposée dans les documents de présentation émis par le cédant dans le cadre d'un processus d'acquisition. Cette première analyse effectuée en complément de l'examen de la structure du chiffre d'affaires permet à l'auditeur de cibler les investigations à mener dans le cadre de l'audit du résultat d'exploitation<sup>231</sup>.

---

## **§ 5.Charges d'exploitation - Fournisseurs**

---

<sup>231</sup>Op. cit, page 234.

Les charges d'exploitation constituent un enjeu très important dans la détermination du résultat fiscal, puisqu'elles ont pour effet de minorer la base imposable et de générer ainsi une économie d'impôt à caractère définitif<sup>232</sup>.

L'analyse des charges d'exploitation constitue le sujet central et incontournable de l'audit. Parce que les écritures comptables concernant les charges sont très nombreuses, il est conseillé à l'auditeur de procéder en premier lieu à l'identification des postes les plus significatifs et les plus sensibles, c'est-à-dire ceux dont l'objet ou la nature pourrait permettre l'octroi d'un avantage à une entreprise ou à une personne physique liée. Bien entendu, ces postes sensibles varient selon l'organisation, la structure juridique et la taille de l'entité. Dans le cadre d'une PME détenue par des personnes physiques, l'auditeur doit être attentif aux charges qui pourraient avoir été supportées par l'entité dans l'intérêt de l'exploitant ou des dirigeants. Dans le cadre d'un plus grand groupe, les risques pourront concerner les relations avec les dirigeants, mais aussi et surtout les relations intragroupe<sup>233</sup>.

Les principaux risques liés à la déduction des charges dans le contexte de relations avec des entreprises liées sont étudiés de manière approfondie dans le cadre du paragraphe sur les flux intragroupes (Sociétés du groupe et associés).

Le contrôle des achats est effectué en parallèle avec le contrôle de la vraisemblance des stocks et de la marge sur coût matière ou de la marge brute commerciale<sup>234</sup>.

La comparaison de la marge brute commerciale ou de la marge sur coût matière permet à l'auditeur fiscal d'apprécier si la consommation de l'exercice est vraisemblable par référence aux normes de l'entreprise au cours des exercices précédents, aux normes du secteur et à l'évolution du coût d'achat et des prix de vente pratiqués.

Le principal enjeu fiscal lié aux charges d'exploitation concerne la non déductibilité des charges.

Les charges non déductibles fiscalement sont:

- Rémunérations des associés gérants majoritaires (SARL).
- Cadeaux et frais de réception excédentaires.
- Commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles ou accidentelles en dehors de l'activité principale et honoraires non déclarés.
- Charges relatives aux résidences secondaires, avions et bateaux de plaisance ne faisant pas l'objet de l'exploitation.

---

<sup>232</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.272.

<sup>233</sup>Op. cit, page 273.

<sup>234</sup>Op. cit, page 273.

- Charges relatives aux véhicules de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à neuf chevaux.
- Retenues à la source supportées aux lieu et place des personnes non résidentes ni établies en Tunisie au titre des redevances.
- Surplus de dépenses engagées au titre de l'essaimage.
- Taxe sur les voyages.
- Intérêts excédentaires des comptes courants associés.
- Transactions, amendes, confiscations et pénalités de toute nature.
- Dons et subventions excédentaires ou non déclarés.
- Provisions constituées.
- Amortissements non déductibles.
- Déficits des établissements situés à l'étranger .
- L'impôt sur les sociétés.

Les techniques d'identification et d'évaluation des risques fiscaux associés aux charges d'exploitation sont développés au niveau du guide de vérifications comptables à vocation fiscale (annexe 2).

## **§ 6.Produits d'exploitation - Clients**

---

Les produits d'exploitation peuvent être identifiés à partir des documents suivants:

- Les déclarations mensuelles de chaque exercice audité;
- La balance générale des comptes de chaque exercice audité;
- Etat des affaires résiliées ou annulées annexé à la déclaration mensuelle;
- Déclaration de l'employeur (les ristournes doivent être portées sur la déclaration de l'employeur pour être déductibles du résultat imposable. Il en est de même, selon une nouvelle doctrine administrative pour les remises et rabais hors factures et les escomptes);
- Etats financiers;
- Annexes aux états financiers.

Le chiffre d'affaires est le principal composant des produits d'exploitation et celui qui doit retenir toute l'attention de l'auditeur<sup>235</sup>.

Dans le cadre d'un audit, l'information sur le chiffre d'affaires présente tout d'abord un intérêt d'ordre général, notamment lorsque l'auditeur ne dispose que de peu d'informations sur l'entité

---

<sup>235</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.255.

auditée. Le montant et la structure du chiffre d'affaires lui fournissent des premiers éléments très utiles sur la nature de l'activité de l'entreprise.

A défaut d'établissement d'un tableau de concordance entre chiffre d'affaires déclaré et chiffre d'affaires comptabilisé par la fonction fiscale, la vérification des produits d'exploitation s'effectue par l'établissement d'un tableau de rapprochement entre<sup>236</sup>:

- le chiffre d'affaires déclaré dans les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (assiettes, taux et montants); et
- le chiffre d'affaires figurant à l'état de résultat ainsi que les comptes de taxes collectées (assiettes, taux et montants).

En dehors de l'intérêt général qu'elle présente, la composition du chiffre d'affaires de l'entreprise est importante dans le cadre de l'audit fiscal puisque les règles de rattachement du chiffre d'affaires au résultat imposable sont différentes selon que l'activité exercée consiste dans la vente de biens ou la prestation de services<sup>237</sup>. En outre, l'auditeur doit s'informer de l'existence de contrats dont l'exécution s'échelonne sur plusieurs exercices. Cette information ne figure pas directement dans le compte de résultat, mais elle doit en principe être mentionnée dans les contrats de vente établis.

Outre le chiffre d'affaires proprement dit, l'auditeur doit considérer avec attention les autres produits. Ces derniers, inscrits dans le compte 73, correspondent aux produits d'exploitation qui ne sont pas retenus dans le calcul de la valeur ajoutée, n'étant pas considérés comme un élément de la production de l'entreprise. Il s'agit principalement des produits, des revenus des immeubles non affectés aux activités professionnelles (compte 732), des jetons de présence et rémunérations d'administrateurs (compte 733). L'analyse de ces postes peut notamment permettre d'identifier des flux avec des entreprises ou des personnes physiques liées à l'entité auditée<sup>238</sup>.

L'auditeur vérifiera également l'existence de subventions d'exploitation qui sont des subventions destinées à compenser l'insuffisance de certains produits d'exploitation ou de faire face à certaines charges d'exploitation. L'auditeur devra ainsi identifier leur origine, notamment afin de déterminer si elles comportent des risques fiscaux particuliers.

Les autres composantes des produits d'exploitation sont la production stockée, la production immobilisée et les transferts de charges. Ces comptes reflètent des écritures « techniques » de régularisation qui ne doivent en principe pas entraîner de risque fiscal si les règles liées à

---

<sup>236</sup>R.Yaich, 2007, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.142.

<sup>237</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.255.

<sup>238</sup>Op. cit, page 256.

l'inscription en stocks ou en immobilisations des biens produits par l'entreprise sont correctement appliquées<sup>239</sup>.

La variation des stocks, qu'elle soit positive ou négative, est portée au compte 71 et est comprise dans le résultat de l'exercice. La production immobilisée est enregistrée en produits pour son coût de production (compte 72). Le compte transfert de charges (compte 79) permet d'annuler techniquement les charges initialement constatées.

De même, outre les diligences relatives aux produits d'exploitation, l'auditeur fiscal doit focaliser ses travaux sur les points suivants:

- Risques liés à la constatation des provisions pour dépréciation des créances clients (annexe 2);
- Risques liés à la non application du dispositif de plafonnement (Les provisions pour dépréciation des créances douteuses respectant les conditions de déductibilité sont déductibles dans la limite de 50% du bénéfice imposable : annexe 2);
- Risques liés au non respect des obligations de forme(annexe 2); et
- Risques liés à l'évaluation des créances en devises étrangères (annexe 2).

Les techniques d'évaluation des risques fiscaux sont développées au niveau du guide des vérifications comptables à vocation fiscale.

## **§ 7. Personnel et comptes rattachés (42 – 64)**

---

La rémunération du personnel constitue en principe une charge déductible.

Les risques de non déductibilité des rémunérations portent principalement sur:

- La rémunération accordée au gérant majoritaire d'une SARL;
- La rémunération accordée au dirigeant dans la mesure où elle ne correspond pas à un travail effectif et/ou elle est excessive eu égard à l'importance du service rendu.

L'auditeur doit donc adopter sa vigilance en fonction de la taille et de l'organisation de l'entité auditée.

Les traitements et salaires versés, ainsi que les avantages en nature et certains autres éléments de rémunération doivent être déclarés chaque année au niveau de la déclaration dite de l'employeur. Cette déclaration ne constitue pas une condition de déductibilité, mais cette déclaration permet à l'auditeur de connaître l'ensemble des rémunérations versées par l'entreprise et leur montant.

Outre les salaires proprement dits, l'auditeur doit, si possible, porter également ses investigations sur les avantages en nature significatifs (véhicules, dépenses liées à l'habitation etc.), les

---

<sup>239</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.256.

remboursements de frais et les indemnités, primes ou gratifications diverses qui peuvent être versées aux salariés et plus particulièrement aux dirigeants. On rappelle à ce titre que les avantages en nature accordés aux dirigeants sont déductibles dans les mêmes conditions que ceux accordés aux salariés de l'entreprise, sauf dans l'hypothèse où la rémunération globale (y compris les avantages en nature) est excessive par rapport au service rendu ou lorsqu'il s'agit de rémunération accordée à un gérant majoritaire d'une SARL.

Dans cette hypothèse, l'auditeur devra s'assurer que la fraction exagérée ou la rémunération attribuée au gérant majoritaire est réintégrée au niveau de la détermination du bénéfice imposable.

Les techniques de vérification et d'évaluation des risques fiscaux liés aux charges de personnel sont développées au niveau du guide des vérifications comptables à vocation fiscale (annexe 2).

## § 8. Sociétés du groupe et associés

---

En premier lieu, l'auditeur doit recenser de manière complète et exhaustive les différents flux entre l'entité auditée et son groupe.

La première difficulté consiste à déterminer, parmi les entreprises avec lesquelles l'entité auditée entretient des relations commerciales, celles qui font partie du groupe et avec lesquelles des relations privilégiées sont susceptibles de s'être instaurées.

L'état des participations joint à la déclaration annuelle d'IS, la note annexée aux états financiers sur les parties liées et le rapport spécial du commissaire aux comptes constituent un point de départ puisqu'elles comportent l'identification des actionnaires et l'identification des filiales.

Il convient ensuite d'identifier les flux entre l'entité auditée et son groupe. Les flux intragroupes en cause peuvent résulter, par exemple, d'achats ou de ventes de marchandises, de prestations de services reçues ou rendues, notamment de prestations de services de nature technique ou administrative (contrats dits « management fee »)<sup>240</sup>.

Le recours à la balance générale s'avère ensuite nécessaire pour obtenir une ventilation détaillée par type de flux et si possible par cocontractant.

Le solde de la balance générale fournit en principe le montant total annuel des transactions par contractant. Toutefois, il convient d'être vigilant en ce qui concerne les possibles compensations effectuées avec un même contractant.

Les compensations effectuées directement dans les mêmes comptes peuvent masquer le volume de certaines transactions intragroupes. Or les compensations ne sont pas forcément visibles à partir de la balance générale et il est souvent nécessaire d'obtenir le détail des écritures par

---

<sup>240</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.300.

compte ou de poser des questions complémentaires pour s'assurer que l'entité auditée n'a pas procédé à telles compensations<sup>241</sup>.

Il convient ensuite, pour chaque cocontractant et chaque type de flux, de tenter d'obtenir l'explication du prix pratiqué, ou à défaut, son mode de détermination. Ces informations peuvent notamment ressortir des barèmes de prix, des contrats signés et des factures émises ou reçues, mais les documents n'apportent généralement pas toutes les informations nécessaires et une discussion avec les responsables de l'entité auditée doit souvent compléter leur examen.

Si les investigations démontrent que l'entité auditée réalise des transactions similaires avec son groupe et avec des tiers, l'auditeur doit essayer d'obtenir des éléments de comparaison entre les prix pratiqués pour chaque type de transaction<sup>242</sup>.

Le volume des transactions intragroupes peut dans certains cas être très élevé. L'auditeur orientera ses investigations en fonction du temps qui lui est alloué et du caractère plus ou moins significatif des flux intragroupes identifiés. Par exemple, si l'entité auditée réalise la majorité de son chiffre d'affaires avec des sociétés de son groupe, il est indispensable que l'auditeur consacre du temps à la recherche d'informations sur les prix pratiqués dans le cadre des transactions intergroupes. Il en est de même si l'entité auditée s'approvisionne exclusivement ou quasi-exclusivement auprès de son groupe. La nécessité d'approfondir l'analyse de certaines transactions intragroupes peut aussi ressortir de l'examen rapide du résultat d'exploitation: une entité qui réalise beaucoup d'achats ou de ventes auprès de son groupe et dont le résultat d'exploitation demeure très faible, voire négatif, doit attirer l'attention. De la même manière, si les services intragroupes représentent une part importante des charges externes de l'entité auditée, il convient d'approfondir leur mode de rémunération. Enfin, en fonction de son expérience antérieure, l'auditeur peut parfois être à même de percevoir si la marge brute ou nette réalisée par l'entité auditée paraît normale eu égard au secteur d'activité concerné, ou nécessite au contraire d'être expliquée en détail. De tels éléments ne permettent pas d'aboutir à une conclusion définitive mais peuvent aider à déterminer l'ampleur des investigations à mener<sup>243</sup>.

L'administration dispose d'une arme principale pour tenter de remettre en cause les transactions intragroupes qu'elle estime conclues à des conditions anormales: la théorie de l'acte anormal de gestion. Bien que leur portée soit très large, ce mécanisme vise en particulier l'octroi d'un avantage par le biais d'une intervention (majoration/diminution) sur le prix d'une transaction.

---

<sup>241</sup>M.H.Pinard-Fabro, *Audit fiscal*, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.300.

<sup>242</sup>Op. cit, page 300.

<sup>243</sup>Op. cit, page 300.

Cette construction purement prétorienne s'appuie directement sur le principe selon lequel les entreprises doivent agir dans le cadre de leur intérêt social. « L'acte anormal de gestion est un acte ou une opération qui se traduit par une écriture comptable affectant le bénéfice imposable que l'administration entend écarter comme étrangère ou contraire aux intérêts de l'entreprise<sup>244</sup>. »

Le plus souvent, l'acte anormal de gestion se caractérise par deux éléments<sup>245</sup>:

- L'octroi d'un avantage à une autre personne, physique ou morale, par exemple par la stipulation d'un prix anormalement bas,
- L'absence de contrepartie à l'octroi de cet avantage, ce qui démontre que l'acte est étranger à l'intérêt de l'entreprise.

Lorsque l'acte anormal de gestion est établi, l'administration peut intégrer au bénéfice imposable de l'entité le montant de l'avantage que cette dernière a consenti. En cas d'achat à un prix trop élevé, c'est la partie excessive du prix qui est réintégrée. En cas de vente à un prix trop bas, c'est le manque à gagner qui fait l'objet de la réintégration.

Les flux intragroupes doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points suivants:

- L'application des prix préférentiels: Même si la prise en compte au plan comptable ne soulève de difficultés majeures, l'auditeur fiscal devrait identifier, dans le cadre de sa mission, ce type de risque notamment lorsque la société auditée appartient à un groupe de sociétés.

Ainsi, si l'entité auditée vend des produits ou des services, ou s'approvisionne à la fois dans le groupe et hors du groupe, il existe alors des comparables internes que l'entité aura normalement spontanément exploités pour justifier ses prix. Si tel n'est pas le cas, l'auditeur doit s'efforcer de déterminer lui-même s'il existe ou non des disparités entre les prix intragroupe et les prix pratiqués vis-à-vis de tiers indépendants. Une disparité significative de prix ou de marge n'est potentiellement source de risque fiscal que si elle ne peut pas être expliquée. L'auditeur qui constate une disparité doit donc solliciter les responsables de l'entité auditée afin d'obtenir la justification des écarts de prix ou de marge qu'il constate entre les transactions intragroupes et les transactions effectuées avec des partenaires commerciaux indépendants<sup>246</sup>.

- Comptes courants associés débiteurs: Les avances faites par la société à l'un de ses associés matérialisées par des comptes courants débiteurs entraînent systématiquement le

---

<sup>244</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.301.

<sup>245</sup>Op. cit, page 302.

<sup>246</sup>Op. cit, page 313.

décompte fiscal d'un intérêt créditeur soumis à l'impôt au taux annuel de 8% au minimum, que l'intérêt ait été effectivement convenu et facturé à l'associé ou non.

- Comptes courants associés créditeurs: L'auditeur fiscal doit s'assurer que les crédits portés en comptes courants ne soient pas des ventes encaissées et non facturées mais résultant d'apports réels et véritables des associés et dûment justifiés de façon probante<sup>247</sup>. Si les montants mis à la disposition de l'entité auditée sont productifs d'intérêt, l'auditeur fiscal doit s'assurer aussi que les intérêts alloués par la société aux associés ou aux actionnaires en contrepartie des sommes qu'ils mettent à sa disposition sont déductibles dans la limite de 8% par an à condition que le capital soit totalement libérée et que les sommes génératrices des intérêts ne dépassent pas 50% du capital.

Les techniques de vérification et d'évaluation des risques fiscaux liés aux flux intragroupes sont développées au niveau du guide des vérifications comptables à vocation fiscale (annexe 2).

## **Section 2 : Audit d'opportunité**

---

En matière de contrôle de régularité, l'audit fiscal permet d'apprécier la conformité ou non à la règle fiscale des opérations ou décisions examinées et donc une revue des failles et irrégularités existantes.

En revanche, pour le contrôle d'efficacité fiscale, l'approche est plus complexe du fait que l'auditeur fiscal devra révéler les oublis commis par l'entreprise particulièrement pour les régimes de faveur dont elle aurait pu bénéficier<sup>248</sup>.

De même, ce second volet de la mission d'audit fiscal doit mettre en exergue les opérations que l'entreprise pourrait ou aurait pu traiter fiscalement de façon plus opportune.

Ainsi, cette appréciation est nécessairement relative en raison de telle dépendance à des conditions propres aux faits examinés et au contexte particulier dans lequel se trouve l'entreprise auditée.

L'efficacité fiscale paraît comme une notion assez fluctuante, résultant d'un dosage entre les ressources juridiques et fiscales de chaque entreprise.

L'auditeur effectuera dans un premier temps le contrôle du cadre de l'efficacité fiscale (sous-section 1) puis dans un second temps le contrôle des choix fiscaux (sous-section 2).

---

<sup>247</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.166.

<sup>248</sup>H.Kaaouna et H.Dhambri, L'audit fiscal, mémoire de fin d'études pour l'obtention d'une maîtrise en sciences comptables, ISCAE, p.85.

## **Sous-section 1: Contrôle du cadre de l'efficacité fiscale**

---

L'objectif de cette étape de la mission est d'examiner le dispositif fiscal de l'entreprise permettant de concourir à l'efficacité fiscale.

La vérification du cadre de l'efficacité fiscale repose essentiellement sur l'examen:

- du tableau de bord fiscal (paragraphe 1)
- du taux effectif d'imposition (paragraphe 2).

### **§ 1. Tableau de bord fiscal**

---

Les organisations sensibilisées à l'importance du suivi de leur performance fiscale peuvent se doter d'un véritable tableau de bord fiscal en vue d'une meilleure efficacité, en fonction des besoins et de l'importance de la charge fiscale supportée.

Bouquin (1988)<sup>249</sup> définit le tableau de bord ainsi: "outil d'aide à la décision et à la prévision, le tableau de bord est un ensemble d'indicateurs peu nombreux (cinq à dix) conçus pour permettre aux gestionnaires de prendre connaissance de l'état et de l'évolution des systèmes qu'ils pilotent et d'identifier les tendances qui les influenceront sur un horizon cohérent avec la nature de leurs fonctions". De manière générale, un tableau de bord présente l'intérêt de permettre un meilleur pilotage au quotidien grâce à une meilleure lisibilité de l'activité par l'intégration des dimensions politique, administrative et technique au sein d'une démarche qualité. Il doit permettre l'anticipation des événements par une analyse combinée de différents types d'informations. La mise en place d'un tableau de bord fiscal qui va émaner de la direction doit s'inscrire dans une perspective de l'organisation fiscale interne. Le tableau de bord fiscal, comme tout tableau de bord, se doit d'être un outil de dialogue flexible en vue d'une meilleure réactivité organisationnelle. En tant qu'outil de gestion, il doit permettre une meilleure coordination au sein de l'entreprise ainsi qu'une communication rapide, simple et dynamique de l'information fiscale qu'il regroupe et véhicule de façon synthétique. Il assure ainsi un suivi opérationnel, un contrôle et une évaluation de la gestion fiscale de l'organisation à court terme mais aussi à moyen et long terme. Outil d'aide à la décision, le tableau de bord fiscal doit servir de support à la décision collective présente et à venir, en alimentant les supports d'informations destinés aux décideurs, à tous niveaux, et non se limiter à constater des situations. Son efficacité peut au demeurant se mesurer à la fois par le nombre de décisions et d'actions correctives prises et par le nombre de

---

<sup>249</sup> H. Bouquin, Contrôle de gestion : PUF, 4<sup>ème</sup> édition, 1988.

dysfonctionnements constatés grâce à sa mise en place. La compétence des membres de la fonction fiscale constitue à cet égard un levier de tout premier ordre<sup>250</sup>.

Les indicateurs de performance fiscale peuvent prendre la forme de ratios intégrés dans un tableau de bord fiscal permettant le suivi de la réalisation et l'optimisation des opérations. Il s'agit de garantir la réalisation des objectifs fixés en terme de performance, de rentabilité et de respect des politiques de gestion fiscale et par conséquent de la politique générale. Son élaboration nécessite au préalable la définition d'une véritable méthodologie, afin d'identifier clairement les concepts usités, en assurer le suivi et en contrôler la cohérence et la pertinence. La reconnaissance et la sélection d'indicateurs utiles et pertinents pour la prise de décisions constituent sans conteste une étape cruciale, même si le tableau de bord fera nécessairement l'objet d'adaptations ultérieures. Il s'agit d'une étape clé qui conditionne l'utilisation ultérieure même du tableau par les dirigeants; ainsi l'indicateur doit classiquement être fiable (données contrôlées et validées), de qualité (délai d'obtention assez court), clair (lisibilité), évocateur (pour faciliter le dialogue), actualisé, complet et fidèle<sup>251</sup>. La validité du tableau de bord fiscal dépend, par conséquent, en grande partie, de la qualité des procédures internes mises en place, en prenant en compte les contraintes opérationnelles et le contexte organisationnel dans le processus préparatoire à l'élaboration de l'outil. Cette prise en compte est primordiale pour mobiliser l'ensemble des acteurs qui doivent être pleinement associés à la réflexion. Une pleine et complète compréhension de la politique fiscale de l'entité, de ses facteurs de réussite et de sa mise en œuvre est donc nécessaire à cet effet<sup>252</sup>.

Ce tableau peut en particulier comprendre comme indicateur le taux effectif d'imposition. Le tableau de bord permet aussi de calculer et d'expliquer les variations de marge dans le temps et dans l'espace par des éléments économiques et vérifiables et ce pour prévenir le risque de recours aux méthodes analytiques et aux présomptions.

Le tableau de bord fiscal permet d'assurer une relative homogénéité des indicateurs de base et de prévenir et d'éviter les brutales variations.

A défaut d'existence d'un tableau de bord fiscal permettant de présenter des indicateurs d'alerte sur les risques fiscaux, l'auditeur fiscal devra recommander la mise en place de cet outil.

## **§ 2. Le taux effectif d'imposition (TEI)**

---

La notion de performance fiscale de l'entité auditée peut s'évaluer notamment par le taux effectif d'imposition (TEI).

---

<sup>250</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue de Droit fiscal n°30-35/27 juillet 2006, p.1453.

<sup>251</sup> Op. cit, page 1454.

<sup>252</sup> Op. cit, page 1454.

Le taux effectif d'imposition est un indicateur financier qui mesure la capacité de l'entreprise à optimiser sa masse fiscale; il est déterminé par le rapport entre la somme des impôts exigibles et différés constatés de l'entité auditée et le résultat comptable avant impôt de cette dernière<sup>253</sup>.

Le taux effectif d'imposition (TEI) permet à l'auditeur de juger au préalable la qualité de la performance fiscale de l'entité auditée du fait que le TEI traduit l'impact fiscal des décisions de l'entreprise.

L'information relative au TEI est sensible, une augmentation du revenu net par action de 1.5 à 2% peut être obtenu par réduction de 1% du TEI, alors qu'une hausse de 10% du chiffre d'affaires est en règle générale nécessaire pour atteindre un objectif équivalent<sup>254</sup>.

Des variations de TEI significatives d'une année sur l'autre sont perçues comme la conséquence d'une insuffisance maîtrise des risques fiscaux et d'une possibilité de méconnaissance des avantages fiscaux.

Le ratio du TEI peut permettre à l'auditeur d'étudier si l'entreprise a utilisé tous les leviers possibles pour diminuer son résultat fiscal et ainsi se livrer à des études comparatives sectorielles; il permet aussi de mesurer le degré de risque mais aussi la qualité de la stratégie fiscale adoptée. Il s'agit d'un véritable vecteur de communication fiscale<sup>255</sup>.

## **Sous-section 2: Contrôle des choix fiscaux**

---

L'efficacité résulte « d'un usage intelligent de la fiscalité »<sup>256</sup>. Raison pour laquelle, l'entreprise doit être en mesure d'adapter un comportement plus dynamique à l'égard du paramètre fiscal en exerçant des choix fiscaux plus ou moins judicieux et par voie de conséquence moduler la charge fiscale qu'elle supporte<sup>257</sup>.

L'auditeur fiscal aura donc à se prononcer sur l'efficacité de l'entreprise tant sur les choix tactiques (paragraphe 1) que sur les choix stratégiques (paragraphe 2).

### **§ 1.Le contrôle des choix tactiques**

---

Après avoir procédé antérieurement à la prise de connaissance générale de l'entreprise, l'auditeur dispose de toutes les informations nécessaires; le cas échéant, procède par des questions complémentaires et établit en conséquence une liste exhaustive des régimes d'incitation ou de faveur dont elle peut théoriquement bénéficier. Comparés à la réalité, il met en lumière les

---

<sup>253</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "Le Taux Effectif d'Imposition", RFC, mars 2006.

<sup>254</sup> M.Chadefaux, J.L.Rossignol, "La performance fiscale des entreprises", Revue de Droit Fiscal n°30-35-27 juillet 2006, p.1454.

<sup>255</sup> Op. cit, page 1455.

<sup>256</sup> N.Hajji, "Place de la fiscalité dans la stratégie de l'entreprise", 3<sup>ème</sup> journée de l'OECD du 26/02/1992.

<sup>257</sup> R.Fourati, "La fiscalité au cœur de l'expertise comptable", 3<sup>ème</sup> journée de l'OECD du 26/02/1992.

dispositions omises ou ignorées; C'est ainsi que l'apport de l'audit fiscal est de sensibiliser l'entreprise à l'importance de l'écart existant entre l'efficacité fiscale potentielle et l'efficacité fiscale atteinte.

Quand au contrôle des options, l'auditeur peut reprendre la même approche systématique utilisée lors de l'évaluation des régimes de faveur et dégager en conséquence un rapprochement. Il apprécie le bien fondé des options exercées. Autrement dit, il cherche si elles sont exercées selon des critères pertinents et convenables. De même, il détermine les options négligées et évalue par la suite le manque à gagner.

Si l'entité auditée réalise des opérations exonérées de la TVA et que l'auditeur constate dès la phase de la prise de connaissance générale que les produits exonérés de la TVA sont destinés à l'exportation et/ou pour approvisionner d'autres personnes assujetties à la TVA, l'option pour l'assujettissement notamment partiel des produits exonérés présente un intérêt surtout lorsque le circuit n'est pas entièrement exonéré et comporte par conséquent des intrants (représentant une part significative) soumis à la TVA.

A défaut d'exercice de cette option à la TVA, l'auditeur fiscal devra la recommander au niveau de son plan d'amélioration. En effet, il devra expliciter au niveau de son rapport d'audit les avantages fiscaux de l'exercice de l'option pour l'assujettissement des produits et opérations exonérées à la TVA.

Les avantages dus à l'exercice de cette option pouvant être énumérés par l'auditeur fiscal au niveau de son rapport d'audit sont:

- Faire bénéficier le client assujetti du droit à déduction et d'être par conséquent plus compétitif à l'égard de ce type de client;
- Réduire le coût des frais de gestion et des immobilisations de la TVA qui les grèvent;
- Eviter la majoration de 25% applicable à l'importation;
- Etre plus compétitif à l'exportation;
- Pouvoir vendre en suspension de TVA aux personnes autorisées;
- Etre plus compétitif pour les commerces, où la marge bénéficiaire est inférieure à 25%, au titre des produits passibles de la majoration de 25% aux non assujettis;
- Eviter pour une société mère d'être soumise à la TVA sur le prix de cession de la filiale non assujettie et non sur le prix de cession de la mère à la filiale. Dans ce cas, l'option à l'assujettissement de la filiale évite à la mère d'être soumise sur une assiette constituée par

le prix de vente de la filiale et permet à cette dernière de récupérer la TVA subie sur ses achats et de transmettre la TVA à ses clients assujettis<sup>258</sup>.

Le contrôle des choix tactiques est un contrôle simple qui fait appel aux outils traditionnels de l'audit notamment les questionnaires, les entretiens, l'examen direct des comptes et des documents de l'entreprise.

Le contrôle des choix tactiques ne se limite pas au seul examen de la pertinence des choix ou options exercés et à la détection des éventuels choix négligés. Mais encore faut-il évaluer le risque associé à ce choix?

Il ne faut pas perdre de vue que les questions de choix ou options fiscaux sont associées à l'accomplissement de certaines conditions, ce qui fait que le champ d'action de l'entreprise est limité. C'est dans ce cadre qu'une utilisation inadéquate de ces choix et options ne contribuent plus à l'efficacité fiscale mais à développer le risque dans le domaine fiscal ainsi que dans d'autres domaines extra-fiscaux et plus particulièrement la comptabilité<sup>259</sup>.

Les choix et options fiscaux sont subordonnés au respect de conditions et limites relatives au bénéfice imposable, à la nature de l'activité, au dépôt d'une déclaration d'investissement, au délai, etc.

L'auditeur est tenu de vérifier que l'entreprise a respecté ces conditions, faute de quoi il doit mesurer le risque qui en découle.

S'il s'avère que l'entreprise ne remplit pas les conditions exigées ou cesse de les satisfaire, elle encourt la déchéance de l'option et s'expose à des redressements et éventuellement des amendes.

A cet effet, pour valider un dégrèvement physique dont la société a bénéficié, l'auditeur devra s'assurer:

- 1) Que le dégrèvement physique a fait l'objet d'un dépôt de déclaration d'investissement à l'API,
- 2) Que le schéma de financement de l'investissement a respecté le minimum de fonds propres fixé par le décret n° 94-489 du 21 février 1994, tel que modifié et complété par les textes subséquents,
- 3) Que le dégrèvement physique a fait l'objet d'une présentation distincte au bilan «compte spécial d'investissement»,
- 4) Le montant inscrit au compte spécial d'investissement a été effectivement incorporé au capital au plus tard à la fin de l'année de la constitution de la réserve.

---

<sup>258</sup>R.Yaich, Les impôts en Tunisie: Les taxes assises sur le chiffre d'affaires, Les Editions Raouf Yaich, 2000, p.37.

<sup>259</sup>H.Kaouana et H.Dhambri, L'audit fiscal, mémoire de fin d'études pour l'obtention d'une maîtrise en sciences comptables, ISCAE.

- 5) Que les éléments d'actifs acquis dans le cadre de l'investissement ne doivent pas être cédés pendant une année au moins à partir de la date d'entrée effective en production,
- 6) Que le capital ne doit pas être réduit durant les cinq années qui suivent la date de l'incorporation des bénéfices et revenus investis, sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes,
- 7) Que la déclaration de l'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser et de l'engagement de réaliser l'investissement au plus tard à la fin de l'année de la constitution de la réserve.

L'audit fiscal a non seulement pour mission de contrôler le bien fondé des choix exercés, mais a de même un rôle de surveillance des options ou choix effectués; il assure que l'efficacité fiscale n'est pas en elle-même source de risque fiscal. La compétence pluridisciplinaire de l'auditeur fiscal doit en outre lui permettre de ne pas se cantonner dans la mise en évidence des risques fiscaux, mais de la même façon, de mettre en lumière les choix fiscaux dont l'exercice est susceptible d'engendrer un risque dans le domaine comptable<sup>260</sup>.

L'auditeur fiscal est tenu d'apprécier que les choix exercés ne sont pas en contradiction avec les règles et les méthodes comptables, et que la recherche de l'optimum fiscal se fait en concordance avec la sincérité et la fiabilité de l'information financière.

A l'issue de l'examen des choix tactiques, l'auditeur est en mesure d'émettre un avis sur l'aptitude de l'entreprise à utiliser les options et choix fiscaux dont elle dispose mais surtout de proposer à l'entreprise audité des recommandations qui lui permette d'améliorer son niveau d'efficacité fiscale.

Sur ce point, l'audit ne doit pas se borner à énumérer ce que l'entreprise aurait pu faire et par voie de conséquence les avantages qu'elle aurait pu retirer. Une telle approche est en effet nécessairement limitée. En revanche, l'audit doit mettre en lumière les raisons qui ont provoqué les omissions constatées et préconiser les mesures destinées à éviter leur renouvellement dans le futur.

Le rapport d'audit doit émettre une opinion sur les méthodes et critères retenus par l'entreprise pour exercer les choix fiscaux. L'auditeur peut notamment émettre des suggestions sur les modifications qui doivent être apportées aux procédures en vigueur<sup>261</sup>.

---

<sup>260</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.259.

<sup>261</sup>Op. cit, page 261.

## § 2. Le contrôle des choix stratégiques

En matière des choix stratégiques, on retrouve une opposition entre le contrôle des choix fiscaux passés et celui des choix fiscaux envisagés.

Ainsi, pour les choix stratégiques passés, l'auditeur ne doit pas se limiter à mettre en avant les insuffisances constatées sur le passé mais, au contraire, il se doit d'éclairer la société auditée sur les modifications qui pourraient être apportées et qui sont susceptibles d'améliorer le niveau d'efficacité fiscale<sup>262</sup>.

Pour les choix stratégiques envisagés, l'auditeur doit apprécier si les solutions fiscales sont les mieux adaptées et vérifier qu'il n'y a pas d'autres alternatives fiscales plus adéquates et si l'entité auditée a perçu tous les paramètres liés au choix.

La démarche de l'auditeur dans le cadre du contrôle des choix tactiques est de procéder à une prise de connaissance générale de l'entité auditée puis à un examen du cadre de l'efficacité fiscale (Evaluation du système d'information fiscale par le biais du taux effectif d'imposition et le tableau de bord fiscal) et enfin à un contrôle proprement dit des choix fiscaux. Dans le domaine des choix stratégiques, l'auditeur va accorder une place privilégiée à la première et à la troisième phase. Il doit se livrer à un examen complet des choix opérés, mais sans pour autant négliger la phase de prise de connaissance générale, compte tenu de la référence permanente dans l'appréciation de l'opportunité des choix, à la situation de l'entreprise et à ses objectifs de politique générale<sup>263</sup>.

Quant à l'étude des choix stratégiques, l'auditeur ne peut que s'assurer de la validité de la démarche suivie par l'entreprise pour opérer le choix en question.

L'auditeur fiscal vise à contrôler la juste appréciation des avantages et des contraintes liés au choix exercé ou envisagé.

Les avantages et les inconvénients s'apprécient en fonction des critères de l'efficacité fiscale à savoir notamment le critère financier, mais également l'auditeur peut contrôler la cohérence du choix, ainsi que sa simplicité, sa flexibilité et sa sécurité.

### 2.1 Le choix fiscal doit être financièrement adapté

L'auditeur fiscal doit s'assurer que l'entité auditée a procédé à une analyse convenable des conséquences fiscales du choix objet du contrôle. En d'autres termes, l'auditeur doit vérifier que l'entreprise a su tirer les avantages fiscaux escomptés tout en tenant compte des coûts induits par le choix fiscal.

---

<sup>262</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.261.

<sup>263</sup>Op. cit, page 262.

L'auditeur fiscal doit vérifier d'une part, si les avantages escomptés ont un support légal et que l'entité auditée satisfait aux conditions lui permettant de bénéficier des avantages des choix exercés. D'autre part, l'auditeur doit apprécier la portée de l'avantage non plus dans l'absolu, mais rapportée à la situation de l'entité afin de mesurer les coûts induits par le choix fiscal.

A cet effet, pour éviter les conséquences fiscales propres à une cessation d'entreprise (pertes des reports déficitaires et des amortissements réputés différés, possibilité d'un contrôle fiscal, etc.), la société peut recourir à une opération de fusion surtout lorsque la société envisageant la cessation appartient à un groupe de sociétés.

Les avantages procurés par l'opération de fusion sont notamment:

**En matière d'IS:**

- Déduction du bénéfice imposable de la société absorbée de la plus-value d'apport dégagée sur les éléments d'actif autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation. Toutefois, la plus-value en question est réintégrée aux résultats imposables de la société ayant reçu les actifs dans la limite de 50% de son montant, et ce, à raison du cinquième par année à compter de l'année de la fusion (article 49 decies du Code de l'IRPP et de l'IS);
- Transfert des déficits reportables et des amortissements réputés différés à la société absorbante;
- Les provisions pour créances douteuses, pour dépréciation des stocks destinés à la vente et pour dépréciation des actions cotées à la BVMT constituées par la société absorbée et n'ayant pas perdu leur objet ne sont pas réintégrées aux résultats de la société absorbée à condition que lesdites provisions soient inscrites au bilan de la société absorbante.

**En matière de TVA et de Droit de Consommation:**

La fusion opère une substitution pure et simple de l'absorbante dans les droits et obligations de l'absorbée. De ce fait, la fusion<sup>264</sup>:

- n'entraîne aucune régularisation sur les immobilisations apportées par l'absorbée à l'absorbante;
- ne modifie pas les règles de décompte des fractions acquises au titre de la TVA lors de la cession de l'immobilisation par l'absorbante;
- transfère le crédit reportable de TVA ou de droit de consommation de l'absorbée à l'absorbante;
- n'entraîne pas paiement de la TVA sur les stocks apportés par l'absorbée.

---

<sup>264</sup>R.Yaich, Les impôts en Tunisie, Les Editions Raouf Yaich, 2003, p.573.

### **En matière des droits d'enregistrement:**

La transmission des biens dans le cadre d'une opération de fusion s'enregistre au droit fixe de 100 dinars par acte.

L'auditeur doit apprécier la portée desdits avantages non plus dans l'absolu, mais rapportée à la situation de l'entreprise afin de s'assurer si l'avantage est réel, c'est-à-dire si l'entité auditée génère un crédit chronique d'IS, l'opération de fusion peut créer des coûts largement supérieurs aux avantages du fait que le crédit d'impôt ne peut faire l'objet d'apport et d'imputation au niveau de la société absorbante.

#### **2.2 Le choix fiscal doit être un choix cohérent**

Le choix fiscal doit être un choix cohérent par rapport aux objectifs et à la stratégie de l'entreprise<sup>265</sup>.

A cet effet, à force de vouloir réduire l'imposition par le recours au dégrèvement financier, certaines entreprises ont vu se disperser leurs ressources, elles se sont laissées éloigner de leur stratégie globale (la spécialisation par exemple) et ont dû payer un coût d'apprentissage des nouveaux métiers à un coût des fois plus élevé que l'impôt.

#### **2.3 Le choix fiscal doit être simple et flexible**

L'opportunité d'une décision fiscale s'évalue non seulement par l'avantage fiscal qu'elle procure à l'entreprise mais aussi par sa simplicité et sa flexibilité.

La simplicité doit s'apprécier en fonction de la situation de l'entreprise, de son organisation et de ses moyens. Le choix fiscal ne doit pas être disproportionné par rapport aux capacités de l'entreprise en recommandant, par exemple, à une petite entreprise de s'introduire à la BVMT pour bénéficier du taux réduit d'IS de 20% pendant une période de cinq ans de son introduction.

Quant à la flexibilité des choix fiscaux, l'entreprise doit exercer des choix qui laissent une certaine marge de manœuvre au plan fiscal.

Ainsi, les choix fiscaux exercés ne doivent pas aboutir à figer la situation fiscale de l'entité<sup>266</sup>.

A cet effet, si la société auditée envisage la création d'une société totalement exportatrice, alors que ses perspectives d'exportation sont plutôt occasionnelles, l'auditeur fiscal suggère une extension destinée à l'export sans recourir à une structure autonome génératrice de coût.

#### **2.4 Le choix fiscal doit être sûr**

L'audit fiscal doit contrôler la sécurité des choix fiscaux.

---

<sup>265</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.100.

<sup>266</sup>Op. cit, page 101.

Comme l'indique M.Cozian, « il n'est pas interdit d'être malin au plan fiscal, à condition de ne pas exagérer et de ne pas trop faire le malin » car on connaît le proverbe: "A malin, malin et demi"<sup>267</sup>.

Si le droit est reconnu aux entreprises d'utiliser les ressources juridiques et fiscales à leur disposition pour minimiser l'impôt être efficace, en revanche, est interdit d'éluder l'impôt. L'habilité fiscale est permise, mais sans excès.

L'efficacité fiscale qui appelle l'habilité fiscale a donc ses limites. Il y a un « savoir faire fiscal» dont il convient de ne pas abuser<sup>268</sup>.

Les choix fiscaux de l'entreprise pouvant ainsi être générateurs de risque, le contrôle des choix fiscaux implique la recherche de ces éventuels facteurs de risque: l'audit de l'efficacité commande de ne pas perdre de vue le contrôle de la régularité.

En pratique, s'agissant de choix stratégiques, la recherche du risque va s'orienter principalement vers la détermination des cas d'abus de droit.

Le rôle de l'auditeur dans cette étape se synthétise au niveau de l'examen approfondi des montages juridiques auxquels l'entreprise a reconnu afin de se prononcer sur le risque de la remise en cause ultérieure par l'administration fiscale.

### **Section 3 : Le rapport d'audit fiscal**

---

Si en matière d'audit financier, les instances professionnelles ont élaboré des normes de rapport, dans le cadre de l'audit fiscal en revanche, de telles normes n'existent pas. Les auditeurs disposent donc d'une grande liberté en la matière. Certaines caractéristiques du rapport peuvent toutefois être prédéterminées d'un commun accord entre les parties; d'autres en revanche sont nécessairement laissées à l'initiative de l'auditeur en fonction des constatations effectuées tout au long de sa mission.

Quelles que soient les attentes du client, le rapport final de la mission d'audit doit comporter deux points dont la rédaction ne peut être laissée qu'à l'initiative de l'auditeur. En premier lieu, celui-ci doit faire référence aux différents travaux qu'il a effectués dans le cadre de sa mission. Cette description est importante, notamment en cas de litige ultérieur entre les parties, afin de justifier le coût de la mission et d'apprécier la qualité des travaux effectués par l'auditeur, et déterminer ainsi si celui-ci a été diligent ou non en cas de mise en cause de sa responsabilité par l'entreprise auditée.

---

<sup>267</sup>M.Cozian, Abus de droit, simulation et planning fiscal: Bulletin fiscal, Francis Lefebvre, 1984, n°12, p.623.

<sup>268</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.268.

Ensuite, il importe que l'entité audité ait bien conscience des conditions dans lesquelles l'auditeur a pu effectuer ses investigations et en particulier des difficultés qu'il rencontre.

L'auditeur doit pour cela énoncer les contrôles auxquels il n'a pu procéder et les raisons pour lesquelles ces contrôles n'ont pu être effectués.

De cette façon, l'auditeur présente dans son rapport à son client les éléments essentiels qui sont : les objectifs de la mission, les travaux effectués ou ceux qui n'ont pu l'être pour atteindre de tels objectifs, et enfin, les conclusions auxquelles il est parvenu. Cela permet de rapprocher les conclusions des travaux, de les relativiser, de bien mettre en évidence les bases sur lesquelles les conclusions, et le cas échéant les recommandations, ont été formulées<sup>269</sup>.

Le rapport d'audit fiscal devrait comporter les parties suivantes présentées dans l'ordre suivant:

1<sup>ère</sup> partie: Régime fiscal de l'entité auditée

2<sup>ème</sup> partie: La mesure du risque fiscal

3<sup>ème</sup> partie: Les recommandations pour corriger les anomalies constatées ou réduire le risque fiscal.

4<sup>ème</sup> partie: les recommandations pour améliorer l'efficacité fiscale.

Il est cependant nécessaire de rappeler au niveau du rapport d'audit les clauses convenues dans la lettre de mission se rapportant aux objectifs de la mission, à la période sur laquelle porte la mission, à l'étendue de l'activité de l'entité concernée par la mission d'audit et la variété des impôts concernés par la mission.

### **Sous-section 1: Régime fiscal de l'entité auditée**

---

Dans cette première partie du rapport, l'auditeur fiscal expose (même à titre de rappel) le régime fiscal de la société, qui a été défini au début de la mission et qui a servi de base à l'audit fiscal.

Cette partie est très utile pour les raisons suivantes<sup>270</sup>:

- Les utilisateurs du rapport d'audit fiscal ne sont pas tous des spécialistes en fiscalité, et peuvent par conséquent, ne pas comprendre certains ou plusieurs passages du rapport s'ils n'ont pas été au début informés du régime fiscal applicable à la société;
- La plupart des anomalies et insuffisances qui seront soulevées dans le corps du rapport sont dues à une déviation par rapport au régime fiscal applicable à l'entité, d'où la nécessité de rappeler les grandes lignes du régime fiscal pour permettre de situer l'insuffisance par rapport à l'obligation.

---

<sup>269</sup>M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.208.

<sup>270</sup>K.Thabet, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

## **Sous-section 2: La mesure du risque fiscal**

---

Pour une bonne approche du calcul de risque en matière d'IS par exemple, il convient de distinguer deux notions qui sont utilisées dans les développements de notre mémoire: risque en base et risque en droits.

Le risque en base correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré<sup>271</sup>.

Le risque en droits correspond au supplément d'IS résultant, pour l'exercice considéré, de la prise en compte de ce rehaussement<sup>272</sup>.

Le risque en droits calculés ne constitue pas nécessairement un risque définitif. En effet, le risque définitif doit être calculé en tenant compte des éventuelles perspectives de réduction qu'entraîne le rehaussement<sup>273</sup>.

Lorsque le risque est uniquement lié à la prise en compte erronée dans le temps d'un produit ou d'une charge, il ne s'agit que d'un risque temporaire, encore appelé « risque de timing ». Dans ce cas, le coût définitif du redressement est généralement limité aux pénalités de retard<sup>274</sup>.

Cette deuxième partie comporte notamment:

- Les anomalies et irrégularités relevées, au niveau du régime fiscal appliqué par la société;
- Les anomalies et irrégularités relevées, au niveau de l'application de ce régime fiscal;
- La mesure du risque fiscal encouru par la société (en principal) ainsi que les pénalités y afférentes.

---

<sup>271</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.37.

<sup>272</sup>Op. cit, page 37.

<sup>273</sup>Op. cit, page 38.

<sup>274</sup>Op. cit, page 38.

**La mesure du risque fiscal peut être présentée selon le tableau suivant:**

Impôts/Taxes	Montants déclarés en base	Montants qui pourraient être réclamés en base	Risque en base (écart négatif)	Risque en droits		Incidence sur l'IS (Déduction en cascade)	Ecart positif (Manque à gagner ou paiements indus)	Référéncé ou Renvoi à une page ou une annexe
				Définitif Principal	De timing Pénalités de retard			
IS								
Acomptes provisionnels								
Retenues à la source								
TVA								
Droit de Consommation								
TCL								
TFP								
FOPROLOS								
Autres impôts et taxes								
<b>Totaux</b>								

### Sous-section 3: Les recommandations pour corriger les anomalies constatées ou réduire le risque fiscal

---

Cette troisième partie comporte notamment:

- Les recommandations préconisées à titre curatif;
- Les recommandations préconisées à titre préventif: Propositions d'un plan d'amélioration.

Ces recommandations doivent être suivies des actions nécessaires à leur mise en œuvre. Ces actions sont de deux sortes: Des actions de correction et des actions d'amélioration.

Nous illustrons à titre d'exemples:

- **Dépôt d'une déclaration d'employeur rectificative**: Les honoraires, commissions, courtages, ristournes commerciales ou non et rémunérations payés aux salariés et aux non salariés en contrepartie d'un travail occasionnel ou accidentel en dehors de leur activité principale supportés par l'entité auditée ne sont pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice imposable s'ils ne sont pas déclarés au niveau de la déclaration de l'employeur. Néanmoins, l'auditeur peut recommander le dépôt d'une déclaration d'employeur rectificative afin d'éviter la sanction de la non déductibilité du montant omis ou non porté sur la déclaration dite de l'employeur tant qu'aucun contrôle fiscal n'est intervenu<sup>275</sup>.
- **Demande de la restitution d'un crédit de TVA, de retenues à la source non imputées, ou d'acomptes provisionnels avant le délai limite**: En vertu de l'article 28 du CDPF, l'action en restitution des sommes payées en trop doit intervenir dans un délai maximum de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable conformément à la législation fiscale et au plus tard, dans un délai de cinq ans à compter de la date du recouvrement par le trésor. Toutefois, le délai de cinq ans n'est applicable lorsque l'impôt est devenu restituable en vertu d'un jugement ou d'un arrêt de justice. L'auditeur fiscal peut recommander le dépôt d'une demande en restitution du crédit d'impôt avant la date limite prévu par l'article 28 du CDPF. A défaut, passé cette date limite, le droit à restitution est forclus et le crédit d'impôt perd sa qualité de restituable mais reste reportable sur l'impôt dû ultérieurement<sup>276</sup>.
- **Constater la perte de l'exercice en amortissements différés dans les limites et conditions prévues par la loi** afin de bénéficier du report indéfini de la perte.

---

<sup>275</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.304.

<sup>276</sup>Op. cit, page 307.

#### **Sous-section 4: Les recommandations pour bénéficier des avantages fiscaux**

---

Cette quatrième partie comporte notamment:

- Le calcul du taux effectif d'imposition (TEI) et la possibilité de comparaison avec d'autres sociétés du même secteur d'activité;
- Les recommandations pour améliorer la gestion fiscale de la société, et profiter, le cas échéant, des avantages offerts par la législation en vigueur;
- Les modalités de mise en application de ces recommandations;
- La mesure, le cas échéant, du manque à gagner par la société;

Le modèle du rapport d'audit fiscal figure à l'**annexe 3**.

## **CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE**

---

Face à la multiplicité des impôts et taxes existants en Tunisie et, en conséquence à la complexité du système fiscal, il n'était pas possible de présenter un descriptif complet des deux éléments de l'audit fiscal: Audit de compliance et audit d'opportunité.

Le contrôle de la régularité emprunte dans sa démarche les outils traditionnels de l'audit et laisse entrevoir des synergies potentielles avec l'audit financier. La démarche du contrôle de l'efficacité fiscale semble indiquer en revanche que le contrôle de certains types de choix, et en particulier des choix stratégiques, commande de privilégier une approche au cas par cas au dépens de formes plus systématiques de contrôle.

Il existe en outre des obstacles et des limites dans la mise en œuvre de l'audit qui imposent de ne pas considérer cette mission comme un remède à tous les maux fiscaux dont souffre l'entreprise. C'est pourquoi il convient de ne pas investir l'auditeur de plus de pouvoirs qu'il n'en a, et de renoncer à exiger de lui un diagnostic et une thérapie sans failles<sup>277</sup>.

---

<sup>277</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.273.

## CONCLUSION

Notre travail a fixé les objectifs suivants pour l'audit fiscal:

1- Déterminer l'utilité de l'audit fiscal qui permet d'apprécier la performance fiscale de l'entreprise. En effet, la maîtrise de la régularité fiscale constitue un indispensable préalable à toute volonté de performance et d'optimisation fiscale. La prévention du risque fiscal exige la mise en place de procédures permettant d'assurer la conformité aux lois et réglementations fiscales en vigueur et de produire une information fiscale de qualité vis-à-vis de l'administration fiscale.

Cette prévention nécessite une évaluation globale du processus à travers une mission d'audit fiscal afin d'optimiser le pilotage fiscal de l'organisation.

2- Proposer une démarche professionnelle d'audit fiscal pour l'expert-comptable. La mise en œuvre de l'audit fiscal (audit de compliance et audit d'opportunité) nécessite la mise en place d'une démarche professionnelle permettant d'identifier, de mesurer et de gérer les risques fiscaux.

Bien que son rôle naturel consiste dans la tenue, l'assistance et l'audit des comptes, la profession d'expertise comptable est amenée à diversifier ses missions et doit se livrer à l'exercice de nouvelles prestations proposées à sa clientèle. « Les missions qui sont de nature à renforcer la sécurité fiscale de l'entreprise sont promises à un développement rapide. De nombreuses missions ayant pour objet la gestion proactive du risque fiscal sont confiées aux experts-comptables<sup>278</sup> ».

L'audit fiscal n'échappe pas à ce développement et dispose d'atouts par rapport à ses concurrents (assistance comptable ou audit légal). Ces atouts sont liés au particularisme de la fiscalité. En effet, du fait que l'environnement fiscal est source d'erreurs et aussi un facteur d'insécurité pour l'entreprise, l'audit fiscal, en proposant un diagnostic fiscal, peut assurer, pour l'entreprise, une gestion du risque fiscal efficace. En effet, l'audit fiscal permet de réaliser une synthèse sur toute ou partie de la fiscalité au sein de l'entreprise, ce qui le différencie d'autres missions qui intègrent la fiscalité, comme l'audit financier ou l'audit juridique, mais qui, en poursuivant des objectifs

---

<sup>278</sup> R. Yaich, Fiscalité et performance de l'entreprise, le rôle de l'expert-comptable, RCF n°52, deuxième trimestre 2001.

plus généraux, ne peuvent être l'occasion d'un examen approfondi de la fiscalité dans l'entreprise<sup>279</sup>.

En conclusion, selon M.Chadefaux<sup>280</sup>, l'audit fiscal doit réconcilier l'entreprise avec sa fiscalité; il doit être un outil permettant à l'entreprise de maîtriser sa fiscalité et non d'être dominée par elle.

Notre travail a démontré l'intérêt de l'audit fiscal aussi bien pour l'entreprise que pour l'expert-comptable:

Tout d'abord pour l'entreprise qui permet de :

- S'assurer du respect des réglementations fiscales applicables, mesurer le risque fiscal et mettre en œuvre une gestion proactive de son risque fiscal.
- S'assurer que la gestion fiscale est optimisée en vérifiant notamment que la société auditée a su profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale<sup>281</sup>. L'audit d'opportunité permet de mettre en lumière les avantages fiscaux méconnus et adopter, en conséquence, les mesures qui doivent lui permettre de tendre vers la performance fiscale.

Ensuite, pour l'expert-comptable, la proposition d'une démarche professionnelle permettant d'identifier, d'évaluer et de gérer les risques fiscaux est d'une grande utilité. La mesure des risques fiscaux dans un contexte de réglementations fiscales complexes nécessite une distinction entre les risques en droits définitifs et les risques temporaires « de timing ». Il est par conséquent très important pour l'expert-comptable d'avoir les compétences requises pour mener à bien lesdites missions. En effet, les travaux d'audit fiscal nécessitent des compétences de généraliste puisque chaque mission est l'occasion de faire appel aux connaissances de l'auditeur dans l'ensemble des domaines de la fiscalité, du management et du droit des affaires. Ils font également appel à des compétences de spécialiste du fait que l'objectif ultime de la mission, à savoir l'identification et la mesure des risques fiscaux encourus par l'entité auditée, requiert une analyse technique très fine. Il est indispensable, en conséquence, que l'expert-comptable suive régulièrement l'évolution des normes d'audit, de la législation et de la réglementation fiscale.

L'importance de la législation fiscale, l'accroissement du taux de pression fiscal pour les entreprises de l'économie structurée<sup>282</sup>, l'évolution de la perception du paramètre fiscal<sup>283</sup> et la

---

<sup>279</sup> M.Chadefaux, l'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.275.

<sup>280</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.273.

<sup>281</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.273.

<sup>282</sup> Les impôts viennent, pour beaucoup d'entreprises au troisième rang des décaissements après les fournisseurs et le personnel voir même au deuxième rang des décaissements juste après les fournisseurs de matières et de marchandises ou le personnel pour certaines activités (R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007 : maîtrise des risques fiscaux).

recherche d'une optimisation fiscale dans une perspective d'optimisation de la gestion financière imposent à l'entreprise le recours à des missions axées sur la régularité et la sécurité des opérations de l'entreprise, qu'ils s'agisse d'opérations usuelles ou d'opérations spécifiques. Aujourd'hui, beaucoup plus rares sont les entreprises qui peuvent continuer de garder la même indifférence envers la fiscalité et la considérer seulement comme un source de risque. En effet, la gestion du risque fiscal par le biais de l'audit fiscal ou par la mise en place d'autres mesures peut constituer un facteur clé de succès pour l'entreprise et une source de création de valeur<sup>284</sup>. En effet, selon une étude récente, une augmentation de revenu net par action de 1,5 à 2% peut être obtenue par une réduction de 1% du TEI, alors qu'une hausse de 10% du chiffre d'affaires est en règle générale nécessaire pour atteindre un objectif équivalent (Revue de Droit Fiscal, n°43, 2005).

Toutefois, l'audit fiscal est encore porteur d'impératifs:

- En pratique, l'audit fiscal n'est pas opéré comme une mission autonome, il constitue au contraire une partie intégrante de l'audit financier ou de la mission d'assistance comptable. Toutefois, lesdites missions qui poursuivent des objectifs plus généraux ne sont pas compatibles avec les exigences d'un contrôle approfondi de la régularité fiscale et ignorent le contrôle de l'efficacité fiscale qui est un des critères de l'audit fiscal.
- Il convient de ne pas considérer l'audit fiscal comme une fin en soi. Ce n'est qu'un instrument, un outil qui s'intègre dans la gestion de l'entreprise et qui est mis à la disposition des dirigeants. L'entreprise doit prévoir d'autres mécanismes lui permettant de réduire le risque fiscal tant sur le plan interne qu'externe.

Les mécanismes internes concernent essentiellement l'instauration au sein de l'entreprise d'un service s'intéressant aux questions et problèmes fiscaux, l'élaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, l'implémentation de procédures fiscales, etc.

Les mécanismes externes concernent essentiellement le recours au conseil des experts-comptables pour les choix fiscaux stratégiques futurs, l'accès à une documentation, en temps opportun, permettant de suivre l'évolution de la réglementation fiscale, etc.

- L'audit fiscal ne constitue pas un rempart infaillible contre l'irrégularité fiscale. Il ne se présente pas comme le moyen d'anéantir le risque fiscal et d'optimiser la gestion fiscale. Il en constitue certainement le moyen privilégié mais il comporte des limites qui doivent être connues par son client. Ces limites tiennent, d'une part, à la faible marge de manœuvre dont dispose

---

<sup>283</sup> Le paramètre fiscal n'est plus perçu uniquement un risque à subir mais plutôt un paramètre à gérer.

<sup>284</sup> K.Ayadi Loukil, La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques de Gestion de Sfax, 2007-2008, p135.

l'auditeur pour corriger des irrégularités passées et d'autre part, à la délicate appréciation de la notion même d'irrégularité. En effet, si une rémunération est excessive ou si une transaction est conclue à prix anormal, la question se pose de savoir où se situe la norme. Pour reprendre le parallèle maintes fois effectué entre l'audit et le bilan de santé du médecin, il ne faut pas oublier que le médecin peut se tromper et que, « est-il suffisant d'ausculter régulièrement un bien-portant pour déceler à temps les signes d'une maladie?<sup>285</sup>».

Le développement de l'audit fiscal est subordonné à la définition rapide de normes. L'audit s'identifie largement à une méthodologie déployée dans le cadre d'un examen professionnel d'une information. La définition de normes doit être une garantie de qualité. Elle doit éviter qu'à brève échéance n'importe qui ne s'autoproclame auditeur fiscal et, par ses insuffisances, contribue à jeter le discrédit sur ce type de mission.

S'il est vrai que la fiscalité acquiert, de nos jours, une dimension de plus en plus stratégique dans l'entreprise, il n'est pas moins des NTIC. Ceux-ci ont fait apparaître de nouvelles méthodes pour pratiquer les affaires «E-Business» qui a fait naître une nouvelle branche de fiscalité dite «fiscalité du commerce électronique». Par conséquent, l'expert-comptable, pour mener à bien les missions d'audit fiscal, devrait maîtriser outre les techniques fiscales et l'ingénierie financière, les NTIC pour assurer toujours l'accompagnement de l'entreprise et pour créer de nouvelles missions à forte valeur ajoutée.

---

<sup>285</sup> M.Chadefaux, L'audit fiscal, Editions Litec, 1987, p.276.

# **ANNEXE**

# ANNEXE 1 : L'AUDIT DU RESPECT DES OBLIGATIONS DE FORME<sup>286</sup>

## 1- Livres légaux

Contrôle	Oui	Non	NA
<b>1. Livre d'inventaire</b> <span style="float: right;"><b>A1</b></span>			
Les livres d'inventaire (cotés et paraphés) relatifs aux dix derniers exercices sont-ils correctement remplis (sans blanc, ni ratures ni surcharges)?			
Les livres d'inventaire comportent-ils :			
- Le bilan			
- L'état de résultat			
- L'état de flux de trésorerie			
- Les notes aux états financiers			
- Les données de l'inventaire physique des immobilisations			
- Les données de l'inventaire physique des stocks			
- Le détail des comptes clients (par solde de compte)			
- Le détail des autres comptes d'actifs			
- Le détail des comptes fournisseurs (par solde de compte)			
- Le détail des autres comptes de passif.			
<b>2. Journal centralisateur</b>			
Le journal centralisateur (coté et paraphé) relatif aux dix derniers exercices est-il correctement rempli (sans blanc, ni ratures ni surcharges)? <span style="float: right;"><b>A2</b></span>			
Le journal centralisateur(coté et paraphé) relatif aux dix derniers exercices comportent-il la centralisation de tous les journaux auxiliaires? <span style="float: right;"><b>A2</b></span>			
Le total de la centralisation des journaux auxiliaires est-il égal au total général du grand livre ? <span style="float: right;"><b>A2</b></span>			
Les totaux des journaux auxiliaires portés sur le journal général coté et paraphé sont-ils conformes aux totaux des supports physiques (sur échantillon)? <span style="float: right;"><b>A3</b></span>			
<b>3. Editions comptables</b>			
Les états financiers relatifs aux dix derniers exercices sont-ils bien conservés?			
Les balances (générales et auxiliaires) des dix derniers exercices sont-elles éditées, classées et conservées dans des endroits sûrs?			
Les journaux auxiliaires des dix derniers exercices sont-ils édités, classés et conservés dans des endroits sûrs ?			
Les grands-livres (généraux et auxiliaires) des dix derniers exercices sont-ils édités, classés et conservés dans des endroits sûrs.			
<b>4. Sauvegarde informatique</b>			
Les fichiers issus du logiciel informatique et permettant de restaurer la comptabilité, relatifs aux dix derniers exercices sont-ils annuellement gravés sur CD (ou autre support magnétique) et conservés dans des endroits sûrs?			
Les fichiers Word, Excel ou autres utilisés pour la préparation des états financiers sont-ils annuellement gravés sur CD (ou autre support magnétique) et conservés dans des endroits sûrs?			

<sup>286</sup>K.Thabet, Séminaire la théorie de l'audit fiscal, lumière formation, 2007.

Une 2 <sup>ème</sup> copie de ces supports magnétiques est-elle tenue et conservée dans un autre endroit sûr?			
---	--	--	--

## 2-Formalités de dépôt

---

Contrôle	Oui	Non	NA
La déclaration du logiciel informatique a-t-elle été déposée?			
Si les données figurant sur la déclaration ont changé a-t-on procédé au dépôt d'une déclaration de mise à jour des données initiales ?			

## 3- Dépôt des déclarations

---

Contrôle	Oui	Non	NA
Les déclarations mensuelles sont-elles déposées dans les délais légaux (Voir quittances)?			
Les déclarations d'acomptes provisionnels sont-elles déposées dans les délais légaux (voir quittances)?			
La déclaration d'employeur est-elle déposée dans le délai légal (28 Février)?			
Les conditions de forme de présentation de cette déclaration sont-elles respectées ?			
La déclaration annuelle d'IS est-elle déposée dans le délai légal (25 mars ou 25 juin selon le cas)			
Toutes les informations devant être fournies figurent-elles sur les déclarations fiscales (mensuelles et autres) ?			
Si des factures d'avoir ont été émises durant un mois, l'état des affaires résiliées ou annulées est-il annexé à la déclaration mensuelle ?			

## Autres Observations

**A1. Test sur le livre d'inventaire**

<b>Contrôles à faire :</b>	<b>Années</b>			
<b>Forme</b>				
Sans blanc				
Sans ratures				
Sans surcharges				
<b>Contenu</b>				
Le bilan				
L'état de résultat				
L'état de flux de trésorerie				
Les notes aux états financiers				
Les données de l'inventaire physique des immobilisations				
Les données de l'inventaire physique des stocks				
Le détail des comptes clients (par solde de compte)				
Le détail des autres comptes d'actifs				
Le détail des comptes fournisseurs (par solde de compte)				
Le détail des autres comptes de passif.				

**A2. Test sur le journal centralisateur**

<b>Contrôles à effectuer</b>	<b>Années</b>			
<b>Forme</b>				
Sans blanc				
Sans ratures				
Sans surcharges				
<b>Contenu</b>				
Tous les journaux auxiliaires				
Total de la centralisation				
Total du grand livre				
Ecart dégagé				

**A3. Test sur les totaux**

Année: .....

<b>Journaux</b>	<b>Total centralisé</b>	<b>Total du support</b>	<b>Ecart</b>
Ventes			
Achats			
Caisse			
Paie			
OD			

## ANNEXE 2 : GUIDE DES VERIFICATIONS COMPTABLES A VOCATION FISCALE

---

### 1- Actifs incorporels

---

Les éléments d'actifs incorporels présentent trois grandes particularités suivantes: ils ne figurent pas toujours au bilan (Non respect des règles d'inscription à l'actif), ils ne sont pas toujours susceptibles d'être amortis (Non respect des règles d'amortissement) et ils ne peuvent pas faire l'objet de provisions déductibles (Non déductibilité d'une provision).

#### 1.1 Non respect des règles d'inscription à l'actif

Lorsque des coûts ayant le caractère d'immobilisation ont été indûment passés en charges, ils sont susceptibles d'être réintégrés au résultat fiscal de l'exercice concerné. Lorsque l'immobilisation incorporelle n'est pas amortissable fiscalement (Fonds de Commerce ou Droit au bail), les droits et pénalités calculés sur le montant réintégré correspondent au risque définitif encouru.

Le risque est moindre si l'immobilisation incorporelle est amortissable (logiciels, brevets, marques de fabrique et frais de développement capitalisés). En effet dans l'hypothèse d'un contrôle fiscal, l'inscription de l'actif au bilan permettrait de mettre en place un plan d'amortissement, ce qui aurait pour effet de réduire le coût de la rectification<sup>287</sup>.

Le coût définitif du rehaussement est calculé, dans ce cas, par rapport au risque en base, diminué des amortissements restant à pratiquer compte tenu des taux fixés par le décret n°2008-492 du 25 février 2008 multiplié par le taux de l'impôt, et augmenté des pénalités de retard calculé sur le risque global, c'est-à-dire avant prise en compte des amortissements<sup>288</sup>.

Toutefois, lorsque l'immobilisation a été acquise au moyen de redevances annuelles, le principe de la correction symétrique conduit à rectifier le résultat des exercices non prescrits.

#### 1.2 Non respect des règles d'amortissement

##### 1.2.1 Amortissements non déductibles fiscalement

En vertu de l'article 15 du Code de l'IRPP et de l'IS, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement des fonds de commerce et du droit au bail.

L'amortissement des logiciels, brevets, marques de fabrique et dépenses de développement capitalisées est déductible du résultat imposable.

---

<sup>287</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.104.

<sup>288</sup> Op. cit, page 104.

Les dotations aux amortissements des immobilisations incorporelles non amortissables fiscalement sont à réintégrer fiscalement au titre de l'exercice au cours duquel elles sont dotées.

Corrélativement, toute reprise de ces amortissements lors de la sortie du bien de l'actif ou pour tout autre motif est à déduire du résultat comptable.

Le risque en base<sup>289</sup>, pour l'auditeur fiscal, correspond à l'intégralité des amortissements déduits fiscalement.

Le calcul du risque ainsi effectué permet d'obtenir le coût définitif de la rectification. En effet, sauf à défendre que la réintégration n'est que temporaire puisque la perte se concrétisera un jour lors de la cession de l'immobilisation, la rectification ne sera compensée par aucune déduction ultérieure<sup>290</sup>.

#### **1.2.2 Immobilisation amortie sur une durée courte que la durée prévue par le décret n°2008-492 du 25 février 2008**

En vertu du décret n° 2008-492 du 25 février 2008, fixant les taux maximum des amortissements linéaire et la durée minimale des amortissements des actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing et la valeur des actifs immobilisés pouvant faire l'objet d'un amortissement intégral au titre de l'année de leur utilisation, les taux d'amortissements des actifs incorporels sont fixés comme suit:

<b>Actifs</b>	<b>taux</b>
-Logiciels informatiques	33,33%
-Brevets, marques de fabrique et frais de développement capitalisés	20%

En effet, le risque en base devant être calculé par l'auditeur fiscal pour les immobilisations amorties sur une durée courte que la durée fiscale prévue par le décret n°2008-492 du 25 février 2008 correspond pour chaque exercice à la différence entre l'amortissement pratiqué et celui qui aurait dû l'être.

Toutefois, le risque calculé sur le montant de la réintégration ne correspond pas au coût définitif d'une éventuelle rectification. Il faut en tenir compte des amortissements restant à pratiquer, de telle sorte que le coût réel est limité aux pénalités de retard augmenté du coût de trésorerie<sup>291</sup>.

---

<sup>289</sup> Le risque en base correspond au montant estimé du rehaussement du résultat fiscal de l'exercice considéré.

<sup>290</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.106.

<sup>291</sup> Op. cit, page 106.

### 1.3 Non déductibilité d'une provision

L'expert comptable devra calculer le risque éventuel portant sur la réintégration au résultat fiscal de la provision indûment déduite.

Une provision ayant pour objet de constater une dépréciation temporaire, a normalement vocation à être reprise un ou plusieurs exercices après sa dotation. *Dans ce contexte, les risques liés aux provisions sont généralement considérés comme des risques dits « de timing », ce qui signifie que leur coût définitif est limitée au coût de trésorerie, augmenté des pénalités de retard<sup>292</sup>.*

## 2- Immobilisations corporelles

L'analyse des risques fiscaux liés aux immobilisations corporelles peut s'avérer très complexe, compte tenu des profondes divergences qui existent entre les règles comptables et fiscales.

L'auditeur sera donc amené à adapter ses investigations en fonction du temps imparti et du caractère significatif des postes d'immobilisations corporelles identifiés au bilan de l'entité auditée, en conservant à l'esprit que les immobilisations corporelles sont pour la plupart amortissable, ce qui a pour conséquence de limiter, dans de nombreux cas, les risques fiscaux identifiés à des risques « de timing », dont les conséquences se mesurent essentiellement en coût de trésorerie et pénalités de retard<sup>293</sup>.

Sur le plan fiscal, les éléments d'actif corporel doivent retenir l'attention de l'auditeur sur trois points essentiels: En premier lieu, l'auditeur doit vérifier la correcte application par l'entité auditée de la définition des immobilisations corporelles et des critères qui les différencient des charges, afin d'être en mesure de vérifier la nature des dépenses portées à l'actif, étant toutefois précisé que c'est également à l'occasion de l'examen des comptes de gestion que l'auditeur sera amené à vérifier que des dépenses ayant le caractère d'immobilisations n'ont pas été indûment passées en charges. Il devra également examiner avec attention les amortissements, les provisions constituées puis les obligations de forme en cas de vol ou destruction d'une immobilisation.

### 2.1 Immobilisations passées à tort en charges

Le régime fiscal de distinction entre immobilisations et charges est le même que les règles comptables. Ce risque peut survenir en cas de méconnaissance par l'entité auditée de la définition des éléments d'actif.

---

<sup>292</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.107.

<sup>293</sup> Op. cit, page 108.

La doctrine administrative sanctionne la comptabilisation d'une immobilisation en charges par<sup>294</sup>:

- La non déductibilité de la charge;
- La non déductibilité de l'amortissement non constaté.

## 2.2 Non respect des règles d'amortissement

### 2.2.1 Amortissements non déductibles fiscalement

L'entité auditée s'expose à la réintégration dans son résultat fiscal des amortissements non déductibles lorsqu'elle a amorti des actifs non amortissables ou exclus du droit à amortissement.

En vertu de l'article 15 du Code de l'IRPP et de l'IS, n'est pas admis en déduction pour la détermination du bénéfice, l'amortissement:

- Des voitures de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à neuf chevaux vapeur à l'exception de ceux constituant l'objet principal de l'exploitation<sup>295</sup>;
- Des avions et bateaux de plaisance mis à la disposition des dirigeants ou employés de l'entreprise et dont l'utilisation ne concerne pas directement l'objet de l'entreprise ainsi que des résidences secondaires; et
- Des terrains.

De même si l'auditeur constate, à partir de la balance, l'existence du poste constructions alors qu'aucun terrain ne figure à l'actif. Une telle situation conduit à amortir à tort les terrains sauf dans le cas de constructions sur terrains d'autrui, ce qu'il faut toujours vérifier<sup>296</sup>.

Il est donc nécessaire de retirer du compte constructions le prix d'acquisition des terrains.

La ventilation du coût d'acquisition de l'ensemble immobilier acquis entre terrain et construction s'effectue sur la base de la juste valeur respective de chaque élément à la date d'acquisition.

*S'agissant de la réintégration de dotations afférentes à des biens non amortissables fiscalement, le risque n'est pas un risque dit « de timing ». Le risque définitif encouru (droits et pénalités) doit donc être calculé sur la base du montant total des amortissements réintégrés, ces derniers n'étant susceptibles d'aucune déduction ultérieure.*

---

<sup>294</sup> R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p112.

<sup>295</sup> On entend par objet de l'entreprise l'outil de production ou la marchandise commercialisée. Seules les entreprises qui louent ou vendent les voitures de tourisme d'une puissance fiscale supérieure à 9 chevaux vapeur sont autorisées à inclure les amortissements y afférents parmi les charges fiscales déductibles.

<sup>296</sup> Op. cit, page 117.

### **2.2.2 Divergences de détermination de la base amortissable**

Aux termes de la NCT5, le montant amortissable d'une immobilisation corporelle est son coût historique diminué de la valeur résiduelle éventuelle lorsqu'elle est significative (prix de cession estimé à la date d'acquisition après déduction des frais de cession).

La base d'amortissement est constituée par le "coût de revient" hors TVA récupérable. En effet, sur le plan fiscal, la base amortissable correspond à la valeur d'origine, identique à la valeur brute retenue sur le plan comptable. Toutefois, la valeur résiduelle ne vient pas en déduction de la base amortissable, ce qui peut conduire à des divergences entre l'annuité d'amortissement comptable et l'annuité d'amortissement fiscale. Dans une telle hypothèse, un amortissement dérogatoire.

L'auditeur doit rechercher si des immobilisations ont été inscrites en comptabilité pour leur valeur brute sous déduction de leur valeur résiduelle. Une telle pratique peut notamment être liée au secteur d'activité de l'entité (par exemple: Location de véhicules de tourisme). Si l'entité a pris en compte la valeur résiduelle dans la base de ses amortissements, l'auditeur doit demander aux responsables de l'entité auditée le calcul des amortissements dérogatoires correspondants et le vérifier<sup>297</sup>.

### **2.2.3 Divergences de détermination de la date de départ d'amortissement**

Le point de départ de l'amortissement comptable est la date où l'immobilisation est prêt à être utiliser. L'amortissement fiscal se calcule à partir de la date d'acquisition ou de la mise en service des biens immobilisés, si elle intervient ultérieurement.

En effet, bien qu'en règle générale, la date de mise en service corresponde à la date de mise en état de marche en vue de l'utilisation prévue, il arrive à titre exceptionnel qu'il y ait un écart entre les deux dates. *En cas d'écart entre ces deux dates, l'auditeur devra s'assurer que la différence entre l'annuité comptable et l'annuité fiscale fait l'objet de réintégration: Le risque n'est donc qu'un risque de timing, limité au coût de trésorerie et aux pénalités de retard.*

### **2.2.4 Immobilisations amorties sur une durée différente que la durée prévue par le décret n°2008-492 du 25 février 2008**

Les taux d'amortissement retenus sur le plan fiscal sont ceux fixés par le décret n°2008-492 du 25 février 2008. Néanmoins, ces taux d'amortissement constituent des taux maximaux.

Lorsqu'une immobilisation est amortie comptablement ainsi que fiscalement selon le mode linéaire, les divergences possibles entre l'annuité comptable et l'annuité fiscalement déductible ne peuvent provenir que de la durée d'utilisation retenue. L'auditeur devra vérifier la cohérence des

---

<sup>297</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.131.

durées retenues et s'assurer que les différences font bien l'objet d'amortissements dérogatoires (annuité fiscale supérieure à l'annuité comptable) ou de réintégrations extracomptables (annuité comptable supérieure à l'annuité fiscale).

Si une immobilisation a été amortie sur une durée trop courte, le risque en base correspond, pour chaque exercice, à la différence entre l'amortissement pratiqué et celui qui aurait dû l'être. Le risque n'est donc qu'un risque de timing, limité au coût de trésorerie et aux pénalités de retard<sup>298</sup>

299

#### **2.2.5 Amortissements dérogatoires appliqués**

Le système fiscal tunisien comporte trois modes d'amortissement<sup>300</sup>:

##### **a-L'amortissement dit massif**

Les entreprises ont la faculté de pratiquer un amortissement intégral des biens immobilisés dont la valeur unitaire ne dépasse pas 200 dinars hors TVA déductible.

La règle du prorata temporis ne s'applique pas à l'amortissement massif. L'amortissement massif est donc effectué en bloc pour la totalité de la valeur d'origine indépendamment de la date d'acquisition au cours d'un exercice donné.

Il en est de même des frais préliminaires qui peuvent être amortis fiscalement à 100% dès l'exercice au cours duquel ils sont engagés.

##### **b-L'amortissement linéaire**

*-L'amortissement linéaire simple:* Il s'agit du mode normal d'amortissement qui consiste à répartir le coût de revient sur la durée probable de vie du bien.

La règle du prorata temporis s'applique au mode d'amortissement linéaire simple.

*-L'amortissement linéaire accéléré:* Dans la mesure où une entreprise industrielle justifie de l'utilisation de son matériel d'exploitation, à l'exclusion du matériel de transport, par deux équipes c'est-à-dire pour une durée de 16 heures sur 24 heures, elle peut bénéficier d'un amortissement linéaire accéléré en appliquant au taux normal admis un coefficient de 1,5. Ce coefficient est fixé à 2 lorsque ledit matériel est utilisé par trois équipes c'est-à-dire fonctionnant 24 heures sur 24 heures.

La règle du prorata temporis s'applique à l'amortissement linéaire accéléré.

---

<sup>298</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.154.

<sup>299</sup> Dans une prise de position (598) du 18 juillet 2003, la DGCF a confirmé que les amortissements comptabilisés mais réintégrés fiscalement en raison de leur caractère excédentaire au regard de la fiscalité, soit à l'initiative de l'entreprise, soit suite à un contrôle fiscal, sont déductibles du résultat fiscal des années subséquentes selon les taux admis par la réglementation fiscale.

<sup>300</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.117.

### **c-L'amortissement exceptionnel**

Les entreprises qui construisent, font construire ou achètent des immeubles d'habitation destinés au logement de leur personnel, à titre gratuit, peuvent dès achèvement de la construction ou l'acquisition, pratiquer un amortissement exceptionnel égal à 50% du prix de revient de ces immeubles; la valeur résiduelle est amortissable au taux linéaire constant de 10%. L'amortissement de 50% est effectué la première année indépendamment de la date d'acquisition au cours de l'exercice.

La possibilité de pratiquer l'amortissement exceptionnel est subordonnée à deux conditions:

- L'immeuble doit être destiné pour les 3/4 au moins de sa superficie au logement du personnel;
- Les logements doivent être mis gratuitement à la disposition du personnel.

Lorsque l'amortissement admis fiscalement est avantageux, le bénéfice de cet avantage fiscal est conditionné à la prise en compte de l'amortissement en comptabilité. Pour concilier l'intérêt fiscal de l'entreprise sans fausser la mesure de ses capitaux propres, le système comptable tunisien a, provisoirement, conçu une technique de conciliation: l'amortissement dérogatoire.

Les amortissements dérogatoires représentent la contrepartie de l'avantage évalué en net d'impôt acquis et provenant des amortissements dérogatoires pratiqués uniquement pour bénéficier d'avantages accordés par les textes fiscaux.

Lorsque l'auditeur constate que les amortissements exceptionnels ou accélérés ont été pratiqués par l'entité auditée, il doit vérifier l'éligibilité des immobilisations concernées à l'amortissement exceptionnel ou accéléré. Il doit également vérifier que les amortissements exceptionnels ou accélérés ont été correctement comptabilisés par le biais de la dotation aux amortissements dérogatoires.

#### **2.2.6 Imputation incorrecte des amortissements réputés différés**

Conformément à la législation fiscale en vigueur, les amortissements différés en périodes déficitaires sont déductibles des résultats des premiers exercices suivants celui de la constatation de la perte, et cela sans limitation dans le temps.

Par ailleurs, la société perd le droit du report de ces amortissements en cas de réalisation de bénéfices et de non utilisation de ces bénéfices pour résorber les amortissements différés et ce, dans la limite des bénéfices réalisés.

*Le risque de non imputation des amortissements réputés différés n'est pas un risque dit «de timing». Le risque définitif encouru (droits et pénalités) doit être calculé sur la base du montant du bénéfice non imputé.*

### 2.2.7 Changement du mode d'amortissement

Les taux de d'amortissement fixés par le décret n°2008-492 du 25 février 2008 constituent des taux maximaux et qu'il est possible, en conséquence, d'utiliser des taux inférieurs à condition de les maintenir tout au long du plan d'amortissement. Selon la doctrine administrative, le changement du taux d'amortissement est traité fiscalement comme un changement rétrospectif nécessitant, en conséquence, le dépôt des déclarations rectificatives au titre des exercices non prescrits. Ce traitement fiscal n'est pas conforme au système comptable des entreprises<sup>301</sup>.

### 2.3 Non déductibilité d'une provision

Les provisions pour dépréciation des immobilisations corporelles ne sont pas admises en déduction du résultat imposable. Toutefois, si l'entité audité a procédé à la déduction de ladite provision, elle s'expose au risque de réintégration de cette provision à son résultat fiscal. Néanmoins, en cas de réintégration de la provision, sa reprise comptable pourra, lorsqu'elle interviendra, faire l'objet d'une déduction. Il en résulte que le risque n'est qu'un risque « de timing ».

### 2.4 Risques liés au non respect des obligations de forme (En cas de vol ou destruction)

#### 2.4.1 Mise au rebut

Si l'élément amortissable est mis hors service ou détruit avant l'expiration de la période d'amortissement, la valeur restant à amortir (valeur nette comptable) constitue pour sa totalité une charge déductible du résultat de l'exercice au cours duquel l'élément en question est mis hors service ou détruit. La destruction doit être constatée par un procès verbal établi par un huissier notaire et en présence d'un agent de l'administration fiscale<sup>302</sup>.

La destruction constatée par deux huissiers notaires a une force probante très forte. Mais la présence d'un seul huissier notaire pourrait suffire pour considérer que la mise hors service ou la destruction est dûment prouvée<sup>303</sup>.

---

<sup>301</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.253.

<sup>302</sup> Dans une prise de position (1173) du 23 juin 2004, la DGELF a précisé qu'en cas de perte ou de destruction d'un élément amortissable avant l'expiration de la période d'amortissement, la valeur comptable nette constitue pour sa totalité une charge déductible. La destruction doit être constatée par un procès-verbal établi par un huissier-notaire et en présence d'un agent de l'administration fiscale.

"و تجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة إلى الأعمدة التي تتعرض لعمليات إتلاف قبل انقضاء المدة الكاملة لاستهلاكها فإن القيمة المتبقية القابلة للاستهلاك (القيمة المحاسبية الصافية) تكون قابلة للطرح كلياً بعنوان السنة التي أُلغيت فيها هذه الأعمدة و ذلك في صورة إثبات عملية الإتلاف بمحضر يتم تحريره من قبل عدل منفذ و بحضور عون من إدارة الجباية".

<sup>303</sup> Op. cit, page 116.

#### 2.4.2 Vol

La valeur nette comptable d'une immobilisation volée constitue pour sa totalité une charge déductible du résultat de l'exercice lorsqu'un jugement définitif est prononcé. En matière de TVA, la régularisation n'est pas exigée, selon une ancienne doctrine fiscale, lorsque le vol a fait l'objet d'un dépôt de plainte alors qu'une prise de position (DGELF 2064 de l'année 2003)<sup>304</sup> semble vouloir exiger, à notre avis à tort, un jugement définitif.

Le non respect de cette formalité entraîne la réintégration de la perte (valeur nette comptable) au niveau du résultat imposable.

*Le risque de la non réintégration du montant de la perte suite au non respect de cette formalité n'est pas un risque dit « de timing ». Le risque définitif encouru (droits et pénalités) doit être calculé sur la base du montant de la perte qui est égale à la valeur nette comptable de l'immobilisation.*

### **3- Participations et créances liées à des participations (compte 25) et autres immobilisations financières (compte 26)**

Outre les diligences comptables, le contrôle des titres de participation doit se faire en parallèle avec les titres de placement immobilisés ainsi que les titres classés en placements courants (compte 52).

Les titres de participation doivent retenir l'attention de l'auditeur sur quatre points:

- Risques liés au régime des provisions ;
- Risques liés au régime des distributions ;
- Risques liés au régime des plus-values, et
- Risques liés aux obligations déclaratives.

#### **3.1 Risques liés au régime des provisions**

Fiscalement, il est fait distinction entre le régime des titres cotés en bourse, qu'ils soient comptabilisés en titres de participation ou en titres de placement et le régime des titres non cotés en bourse<sup>305</sup>.

Contrairement aux actions cotées, les provisions pour dépréciation des actions non cotées ne sont pas déductibles de l'assiette soumise à l'IS<sup>306</sup>. Si une provision pour dépréciation des titres non cotés a fait l'objet d'une déduction fiscale alors qu'elle n'est pas déductible, le risque en base porte sur la réintégration de cette provision dans la base d'imposition dont elle avait été déduite.

---

<sup>304</sup> DGELF 2064 de l'année 2003

<sup>305</sup> R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.124.

<sup>306</sup> Op. cit, page 124.

En contre partie, cette provision pourra faire l'objet d'une déduction extra-comptable lors de l'exercice de reprise.

En pratique, le risque est donc limité au coût de trésorerie et aux pénalités de retard.

La doctrine administrative (DGCF du 25 décembre 1998) précise, en outre, que la réduction du capital motivée par des pertes et réalisée au moyen de l'annulation de parts sociales n'autorise pas la société participante de constater une perte égale à la valeur des parts sociales qu'elle détenait et qui ont fait l'objet d'annulation<sup>307</sup>.

La société participante est tenue de garder intacte la valeur de son portefeuille titres inscrites à l'actif de son bilan même après la réduction du nombre de parts sociales qu'elle détient dans la société émettrice suite à la réduction du capital de cette dernière. De ce fait, elle ne peut constater une perte que suite à la cession des parts sociales disponibles dans son actif à un prix inférieur à la valeur de son placement initial.

Les provisions pour dépréciation des actions cotées en bourse sont déductibles dans la limite de 50% du bénéfice imposable.

Les actions sont évaluées d'après le cours moyen journalier à la BVMT du dernier mois de l'exercice au titre duquel les provisions sont constituées.

### 3.2 Risques liés au régime des distributions (paiements indus)

L'auditeur fiscal doit s'assurer notamment que les dividendes des actions perçus auprès des sociétés tunisiennes ne sont pas imposables et sont déduits de l'assiette passible de l'IS.

### 3.3 Risques liés au régime des plus-values

L'expert comptable doit s'assurer notamment que les produits suivants ne sont pas imposables et sont déduits de l'assiette passible de l'IS:

- La plus-value sur la cession des actions cotées en bourse;
- La plus-value d'introduction en bourse;
- La plus-value d'apport d'actions ou de parts sociales au capital d'une société mère ou d'une société holding qui s'engage à s'introduire en bourse;
- La plus-value non réalisée sur les titres cotés.

---

<sup>307</sup> R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.223.

### **3.4 Risques liés aux obligations déclaratives**

#### **3.4.1 Défaut de production de l'état des participations**

Les personnes morales soumises à l'IS sont tenues de déclarer leurs participations qui dépassent 10% du capital des autres sociétés.

Lesdites participations doivent être portées sur un état selon un modèle joint à la déclaration annuelle de l'IS.

Cet état comporte les renseignements suivants:

- la raison sociale de la société;
- le matricule fiscal;
- l'adresse du siège de la société;
- le taux de participation dans le capital de la société.

La déclaration incomplète ou inexacte ou la déclaration de renseignements incomplets ou inexacts dans l'état des participations entraîne l'application des sanctions fiscales prévues par l'article 91 du CDPF, soit une amende de 10 dinars par renseignement omis, incomplet ou inexact.

#### **3.4.2 Défaut de production du relevé des provisions**

Le relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des actions et des parts sociales indique le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette des actions et des parts sociales.

Le bénéfice de la déduction des provisions est tributaire de la production d'états détaillés des provisions constituées joint à la déclaration annuelle de l'impôt.

*La non réintégration desdites provisions suite à la non production du relevé des provisions est considéré un risque dit « de timing », ce qui signifie que leur coût définitif est limité au coût de trésorerie et aux pénalités de retard.*

## **4- Stocks**

---

Sur le plan fiscal, les stocks doivent retenir l'attention de l'auditeur sur trois points:

- Risques liés à l'inscription à l'actif;
- Risques liés à la constatation des provisions;
- Risques liés au non respect des obligations de forme.

#### **4.1 Risque liés à l'inscription à l'actif : Erreur de qualification**

L'entité auditée peut avoir indûment inscrit certains actifs ayant la nature de stocks dans les comptes d'immobilisations. En pratique, un tel risque ne devrait concerner que les biens destinés à rester un certains temps à l'actif. Il peut, par exemple, s'agir d'immeubles destinés à la revente<sup>308</sup>.

Dans cette hypothèse, le risque porte sur la réintégration des amortissements comptabilisés à raison de l'actif indûment inscrit dans un compte d'immobilisation.

Le risque en base correspond au montant des amortissements indûment déduits du résultat fiscal.

De même, des échantillons et articles publicitaires non destinés à la vente constituent des stocks lorsqu'ils sont de même nature que les articles destinés à être vendus, sauf s'ils comportent des caractéristiques ou de marques permanentes qui les rendent impropres à la commercialisation<sup>309</sup>.

L'auditeur doit vérifier que les échantillons et articles publicitaires de même nature que les stocks comportent une marque du type « échantillons gratuits- Article non destiné à la vente ». Sous réserve de comporter cette marque, ils peuvent être passés en charges. A défaut, ils doivent figurer parmi les stocks.

#### **4.2 Risques liés à la constatation des provisions**

##### **4.2.1 Non déductibilité des provisions**

Les stocks pouvant faire l'objet de provisions déductibles sont constitués des produits destinés à la vente. Il s'agit donc des stocks de produits finis détenus par l'entreprise pour être vendus dans le cadre de la réalisation de l'objet social.

*La non réintégration desdites provisions au résultat fiscal est considéré un risque dit « de timing», ce qui signifie que leur coût définitif est limité au coût de trésorerie, augmenté des pénalités de retard.*

##### **4.2.2 Non application du dispositif de plafonnement**

---

<sup>308</sup> M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.237.

<sup>309</sup> Dans une prise de position (700) du 24 mai 2004, la DGELF a précisé le régime d'IS et de TVA applicable à la fourniture d'échantillons gratuits par les industries pharmaceutiques.

En matière d'IS: La valeur des échantillons gratuits fournis par les industries pharmaceutiques au profit de leurs clients est déductible du bénéfice fiscal imposable à condition de porter sur leurs emballages la mention expresse de leur gratuité ainsi que leur usage non commercial.

En matière de TVA: La fourniture d'échantillons gratuits par les industries pharmaceutiques est soumise à la TVA au taux de 6% sur la base du prix de produits similaires.

Cette prise de position ignore le principe selon lequel la collecte de TVA ne s'applique qu'aux affaires, c'est-à-dire aux opérations avec contrepartie. De même, qu'elle occulte les termes de l'article 18 du décret n°90-1402 du 3 septembre 1990 déterminant les conditions d'information médicale et scientifique qui dispose: « les échantillons médicaux sont remis directement à titre gratuit aux membres du corps de santé autorisés à les recevoir et sont destinés à faire connaître ou rappeler l'existence de ces médicaments. »(R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007 : maîtrise des risques fiscaux).

Les provisions déductibles fiscalement (constituées sur les produits destinés à la vente) sont constituées par la différence négative entre<sup>310</sup>:

- La valeur de réalisation nette c'est-à-dire le prix de vente normal connu à la date de clôture, majoré éventuellement des subventions, mais sans tenir compte des frais non encore engagés à la date de clôture de l'exercice, tels que les frais de distribution et,
- Le prix de revient comptabilisé.

La quotité des provisions déductibles est conditionnée par deux limites:

- limite des provisions déductibles par rapport aux prix de revient des marchandises: le montant des provisions déductibles est limité à 50% du prix de revient des marchandises; le reliquat des provisions constituées n'est pas susceptible de report sur les exercices ultérieurs.
- Limite des provisions déductibles par rapport au bénéfice imposable: les provisions pour dépréciation des stocks destinés à la vente, sont déductibles dans la limite de 50% du bénéfice imposable.

#### **4.3 Risques liés au non respect des obligations de forme**

##### **4.3.1 Défaut de production du relevé des provisions pour dépréciation des stocks**

Le relevé détaillé des provisions constituées au titre de la dépréciation de la valeur des stocks indique le coût d'origine, les provisions constituées et la valeur comptable nette par catégorie de stocks. Le bénéfice de la déduction des provisions est tributaire de la production d'états détaillés des provisions constituées joint à la déclaration annuelle de l'impôt.

*La non réintégration desdites provisions suite à la non production de relevé des provisions est considérée un risque dit « de timing », ce qui signifie que leur coût définitif est limité au coût de trésorerie, augmenté des pénalités de retard.*

##### **4.3.2 Destruction injustifiée d'un stock de marchandises**

Pour être admise en déduction du bénéfice imposable, la destruction d'un stock de marchandises nécessite, selon la doctrine administrative, la présence de deux agents de l'administration fiscale et d'un huissier notaire<sup>311</sup>. Le non respect de cette formalité entraîne la réintégration au niveau du résultat imposable.

---

<sup>310</sup> R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.274.

<sup>311</sup> Dans une prise de position (598) de l'année 2001, la DGCF a précisé que les matières premières ou consommables détruites ne peuvent constituer une charge déductible du résultat imposable que si la destruction est constatée par un procès-verbal établi par un huissier-notaire et en présence de deux agents de l'administration fiscale.

Le risque de la non réintégration des provisions pour dépréciation des stocks de marchandises suite à la non présence de deux agents de l'administration et d'un huissier-notaire n'est pas un risque dit « de timing ».

## **5- Fournisseurs et comptes rattachés**

---

Outre les diligences comptables et s'agissant d'une société fiscalement transparente, les fournisseurs et comptes rattachés doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points suivants:

### **5.1 Risques liés au non respect des obligations déclaratives**

L'expert comptable devra s'assurer que:

- L'entité auditée a opéré toutes les retenues à la source sur les sommes versées aux fournisseurs;
- L'entité auditée a déposé une déclaration dite de l'employeur comportant toutes les sommes soumises à la retenue à la source avec l'identité complète de leurs bénéficiaires.

Pour déceler les anomalies relatives à la retenue à la source non opérée, l'expert comptable devrait rapprocher la comptabilité et la déclaration de l'employeur. Ce rapprochement s'effectue selon deux approches complémentaires<sup>312</sup>:

- Rapprochements des comptes de charges ou d'actif avec les sommes portées sur la déclaration de l'employeur;
- Rapprochements des fournisseurs avec les sommes portées sur la déclaration de l'employeur.

Ce rapprochement consiste à<sup>313</sup>:

- s'assurer de la concordance des déclarations mensuelles de retenue à la source avec le total des annexes de la déclaration de l'employeur;
- vérifier la concordance des comptes de charges, d'actif ou de passifs avec les sommes portées sur ladite déclaration;
- justifier tout écart éventuel et à se préparer à tout redressement éventuel en la matière.

Ce rapprochement peut dégager deux sortes d'erreurs commises<sup>314</sup>:

---

<sup>312</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.201.

<sup>313</sup> A.Yaich Hammami, La gestion qualité dans les missions d'assistance comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion-Sfax, 2007-2008, p.158.

- la première erreur concerne les retenues à la source non effectuées: selon une doctrine administrative, ce type d'erreur ne pouvant plus faire l'objet de régularisation. Aux termes de l'article 83 du CDPF, les retenues à la source non effectuées ou insuffisantes donnent lieu à une pénalité égale au montant de la retenue non effectuée ou à l'insuffisance.

La pénalité n'est pas déductible pour la détermination du résultat fiscal.

Cette amende est doublée en cas de récidive dans une période de deux ans. La récidive est décomptée à compter de la notification de la dernière vérification approfondie.

- La deuxième erreur concerne le non-respect des dispositions de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS qui remet en cause la déductibilité fiscale des honoraires, commissions, courtages, vacations et ristournes commerciales ou non, non portés sur la déclaration de l'employeur. Ce type d'erreur peut faire toujours l'objet de régularisation tant que la société n'est pas sous contrôle fiscal (mesure pouvant être recommandée par l'auditeur fiscal pour corriger les anomalies constatées et réduire en conséquence le risque fiscal).

## 5.2 Evaluation des dettes en devises étrangères

Les dettes courantes exprimées en devises étrangères sont converties à la date de prise en compte au cours de change en vigueur à la date de l'opération.

Fiscalement, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de paiement peuvent être prises en compte.

Il s'ensuit que toute différence de change comptabilisée mais non encore réalisée n'est pas fiscalisée tant qu'il n'y a pas paiement de la dette<sup>315</sup>.

La non réintégration d'une perte de change non réalisée est considérée un risque dit « de timing».

De même, la non déduction d'un gain de change non réalisé est considérée un manque à gagner ou paiement indu.

## 6- Comptes clients et comptes rattachés

Outre les diligences comptables, les comptes clients et comptes rattachés doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points suivants:

- Risques liés à la constatation des provisions;
- Non application du dispositif de plafonnement;

---

<sup>314</sup> A.Yaich Hammami, La gestion qualité dans les missions d'assistance comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion-Sfax, 2007-2008, p.158.

<sup>315</sup> R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.323.

- Risques liés au non respect des obligations de forme;
- Risques liés à l'évaluation des créances en devises étrangères.

#### 6.1 Risques liés à la constatation des provisions

Les conditions de déductibilité pour les créances diffèrent selon qu'il s'agit de créances supérieures ou non à 100 dinars<sup>316</sup>:

1. Créances jusqu'à 100 dinars: Cette catégorie de créances douteuses peut donner lieu à déduction en dehors des limites de 50% en respectant quatre conditions:
  - ✓ Le total de la créance par client ne dépasse pas 100 dinars,
  - ✓ L'entreprise doit cesser d'entretenir des relations d'affaires avec le client défaillant,
  - ✓ L'échéance de la créance doit être antérieure à une année,
  - ✓ L'entreprise doit joindre à la déclaration de l'impôt sur les bénéfices de l'exercice de déduction un état nominatif des créances déduites.
2. Créances supérieures à 100 dinars: Régies par la limite de 50% de déductibilité du bénéfice fiscal. La déductibilité de ces provisions dans la limite autorisée est liée au respect de quatre conditions:
  - ✓ Les provisions doivent porter sur des créances dont le recouvrement devient incertain en raison d'événements intervenus avant la clôture de l'exercice et continuant à exister à la date de l'inventaire.
  - ✓ Une action en justice est engagée pour leur recouvrement par voie judiciaire avant la date de clôture de l'exercice. Néanmoins, la condition relative à l'engagement d'une action en justice n'est pas exigée pour la déduction des provisions pour créances douteuses des entreprises en difficultés économiques et ce, durant la période de suspension des procédures judiciaires prévues par la loi n°95-34 du 17 avril 1995 relative au redressement des entreprises en difficultés économiques telle que modifiée et complète par les textes subséquents.  
L'état des provisions déductibles relatives aux créances douteuses doit mentionner, dans le cas d'une provision pour créance d'une entreprise en période de suspension des procédures judiciaires, les références de la décision de suspension des procédures judiciaires.
  - ✓ Les provisions doivent être comptabilisées.
  - ✓ Un état détaillant les provisions pour créances douteuses constituées doit être joint à la déclaration annuelle des résultats.

---

<sup>316</sup> R. Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.265.

L'expert comptable doit s'assurer que les provisions pour dépréciation des créances clients ne satisfaisant pas les conditions énumérées ci-dessus n'ouvrent pas droit à la déduction du résultat imposable.

La non réintégration d'une provision pour dépréciation des créances douteuses où aucune action en justice n'est engagée est considérée un risque dit « de timing », ce qui signifie que leur coût définitif est limité au coût de trésorerie, augmenté des pénalités de retard.

## **6.2 Non application du dispositif de plafonnement**

Les provisions pour dépréciation des créances clients déductibles fiscalement sont déductibles dans la limite de 50% du bénéfice imposable.

## **6.3 Risques liés au non respect des obligations de forme**

### **6.3.1 Défaut de production du relevé des provisions pour dépréciation des créances clients**

Le bénéfice de la déduction des provisions est conditionné par la production d'états détaillés des provisions constituées joint à la déclaration annuelle de l'impôt.

La non réintégration desdites provisions suite à la non production du relevé des provisions est considérée un risque dit « de timing ».

### **6.3.2 Créances comptabilisées en pertes dont l'insolvabilité n'est pas constatée par un PV de carence**

Les créances définitivement compromises sont déductibles, sous forme de comptabilisation en pertes, lorsque la faillite ou la liquidation judiciaire du débiteur est clôturée pour insuffisance d'actifs ou lorsque l'insolvabilité est constatée par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire sur la base d'un jugement<sup>317</sup>.

## **6.4 Risques liés à l'évaluation des créances en devises étrangères**

Les créances courantes exprimées en devises étrangères sont converties à la date de prise en compte au cours de change en vigueur à la date de l'opération.

Fiscalement, seules les différences de change entre le cours de la date d'acquisition et le cours effectif de l'encaissement peuvent être prises en compte.

Il s'ensuit que toute différence de change comptabilisée mais non encore réalisée n'est pas fiscalisée tant qu'il n'y a pas encaissement de la créance<sup>318</sup>.

La non réintégration d'une perte de change non réalisée est considérée un risque dit « de timing ».

---

<sup>317</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.308.

<sup>318</sup> Op. cit, page 323.

De même, la non déduction d'un gain de change non réalisée est considérée un manque à gagner ou paiement indu.

## **7- Comptes personnels et comptes rattachés (compte 42-64)**

Sur le plan fiscal, les charges de personnel doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points suivants:

### **7.1 Non déductibilité de certaines rémunérations accordées**

Les rémunérations allouées aux gérants majoritaires ne sont pas admises en déduction pour la détermination de l'impôt dû par les SARL.

Le risque de la non réintégration desdites rémunérations n'est pas un risque dit « de timing ».

Le risque définitif encouru (droits et pénalités) doit être calculé sur la base du montant des rémunérations accordées au gérant majoritaire.

### **7.2 Erreur dans les calculs des retenues à la source sur les salaires et notamment sur les primes exceptionnelles**

L'expert comptable doit procéder à une vérification de calcul de retenue à la source pour les salariés par sondage pour s'assurer qu'aucune erreur de principe n'est commise dans les calculs des retenues notamment lors de la prise en compte des primes exceptionnelles<sup>319</sup>. En cas d'insuffisance, ce risque n'est pas un risque de « de timing ».

## **8- Comptes Etats et collectivités publiques**<sup>320</sup>

La finalité des travaux de vérification est la validation des soldes des comptes « Etat et collectivités publiques ».

### **8.1 Subventions à recevoir et compte 74:Subventions d'exploitation et d'équilibre**

Ces montants doivent faire l'objet d'une déduction au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal. La non déduction de ce montant est considérée un manque à gagner ou paiement indu.

### **8.2 Retenues à la source à payer**

Le solde de ce compte doit correspondre aux sommes dues au titre du dernier mois de l'exercice. Il convient donc, de rapprocher les sommes portées sur les quittances de paiement du dernier mois de l'exercice contrôlé par nature de retenue à la source payée avec le solde comptable du compte correspondant. Tout écart doit être justifié.

---

<sup>319</sup>R.Yaich, Préparation et présentation des états financiers, Les Editions Raouf Yaich, 2000, p.74.

<sup>320</sup>A.Yaich Hammami, La gestion qualité dans les missions d'assistance comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion-Sfax, 2007-2008, p.139.

### 8.3 Retenues à la source imputable

Le solde de ce compte doit correspondre aux montants retenus à la source effectués par les tiers et non encore imputés sur les déclarations. Il convient de rapprocher le détail de ce compte avec les attestations de retenues à la source non imputées. A la fin des travaux et lors de la constatation de l'écriture de l'impôt sur les sociétés, ce compte devrait être soldé.

### 8.4 Acomptes imputables

A ce stade des travaux, il suffit de s'assurer que les acomptes sont correctement comptabilisés pour leurs montants imputables et non pour leurs montants payés. A la fin des travaux et lors de la constatation de l'écriture de l'impôt sur les sociétés, ce compte doit être soldé.

### 8.5 Crédit d'impôt sur les sociétés ou impôt sur les sociétés à payer

Le solde de ce compte doit correspondre, à la fin des travaux de vérification et lors de la constatation de l'écriture de l'impôt sur les sociétés, au montant d'impôt à reporter ou à payer tel qu'il figure au tableau de détermination du résultat fiscal.

### 8.6 Les obligations cautionnées à payer

Le détail du solde de ce compte doit correspondre aux obligations cautionnées non encore échues.

### 8.7 Les taxes récupérables sur le chiffre d'affaires

Le solde de ce compte ne doit comporter que les montants des taxes récupérables sur les factures qui sont parvenues après la date de l'établissement de la dernière déclaration mensuelle de l'exercice contrôlé. A cet effet, il faut s'assurer que ces montants ont fait l'objet de récupération le mois suivant.

### 8.8 Les taxes collectées sur le chiffre d'affaires et les taxes assimilées et compte 70: Ventes de produits fabriqués, prestations de services, marchandises

Les soldes de ces comptes doivent correspondre aux sommes dues ou aux crédits à reporter au titre du dernier mois de l'exercice contrôlé en matière de la taxe sur la valeur ajoutée, du droit de consommation, des taxes professionnelles et de la taxe sur les établissements à caractère industriel et commercial<sup>321</sup>. Il convient donc, de rapprocher les sommes portées sur les quittances de paiement du dernier mois de l'exercice contrôlé par nature de taxes payées ou reportées avec les soldes comptables des comptes correspondants.

Tout écart doit être justifié.

---

<sup>321</sup>R.Yaich, Préparation et présentation des états financiers, Les Editions Raouf Yaich, 2000, p.71.

A défaut d'établissement d'un tableau de concordance entre comptabilité et déclarations fiscales, l'auditeur fiscal est tenu d'établir un tableau de rapprochement des assiettes et taxes entre <sup>322</sup>:

- Le chiffre d'affaires déclaré dans les déclarations de taxes sur le chiffre d'affaires (assiette, taux et montants);
- Le chiffre d'affaires figurant à l'état de résultat ainsi que les comptes de taxes collectées (assiette, taux et montants);
- Le chiffre d'affaires déclaré à la TCL; et
- Les taxes récupérables (assiette et montants).

#### **8.9 Les autres impôts et taxes à payer et compte 66: Impôts, taxes et versements assimilés**

Ces comptes comprennent notamment la taxe de formation professionnelle (TFP) et la contribution au fonds de promotion du logement pour les salariés (FOPRLOS). Les soldes de ces comptes doivent correspondre aux sommes dues ou reportées au titre du dernier mois de l'exercice contrôlé. Il convient donc, de rapprocher les sommes portées sur les quittances de paiement du dernier mois de l'exercice contrôlé par nature de taxes payées ou reportés avec les soldes comptables des comptes correspondants. Tout écart doit être justifié<sup>323</sup>.

Pour le compte de la taxe de formation professionnelle, il faut obtenir du service responsable de la formation ainsi que du service personnel tout document ouvrant droit ou justifiant l'octroi d'une ristourne en matière de TFP. Il convient alors de rapprocher ces états avec les écritures portées au débit de ce compte afin de s'assurer que toutes les ristournes sont prises en compte aussi bien au niveau des déclarations mensuelles qu'au niveau de la comptabilité. Il est souhaitable, si possible, de rapprocher ces ristournes avec le bilan pédagogique relatif à l'exercice contrôlé et vérifier si l'entreprise a respecté cette obligation pour les années précédentes<sup>324</sup> afin de constituer une provision pour risque en cas de défaut<sup>325</sup>.

A défaut d'établissement d'un tableau de concordance entre comptabilité et déclarations fiscales, l'auditeur fiscal est tenu d'établir un tableau de rapprochement des assiettes et taxes sur salaires entre<sup>326</sup>:

- Les assiettes et taxes figurant sur les déclarations fiscales;
- Les assiettes et taxes figurant dans les états financiers (comptes 6611 TFP et 6612 FOPROLOS).

---

<sup>322</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.142.

<sup>323</sup>A.Yaich Hammami, La gestion qualité dans les missions d'assistance comptable, mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion-Sfax, 2007-2008, p.140.

<sup>324</sup>Op. cit, page 147.

<sup>325</sup>Op. cit, page 140.

<sup>326</sup>R.Yaich, L'impôt sur les sociétés 2007: maîtrise des risques fiscaux, Les Editions Raouf Yaich, 2007, p.146.

## 9. Sociétés du groupe et associés

---

Les flux intragroupes doivent retenir l'attention de l'auditeur sur les points suivants:

- L'application des prix préférentiels: Même si la prise en compte au plan comptable ne soulève de difficultés majeures, l'auditeur fiscal devrait identifier, dans le cadre de sa mission, ce type de risque notamment lorsque la société auditée appartient à un groupe de sociétés.

Ainsi, si l'entité auditée vend des produits ou des services, ou s'approvisionne à la fois dans le groupe et hors du groupe, il existe alors des comparables internes que l'entité aura normalement spontanément exploités pour justifier ses prix. Si tel n'est pas le cas, l'auditeur doit s'efforcer de déterminer lui-même s'il existe ou non des disparités entre les prix intragroupe et les prix pratiqués vis-à-vis de tiers indépendants<sup>327</sup>. Une disparité significative de prix ou de marge n'est potentiellement source de risque fiscal que si elle ne peut pas être expliquée. L'auditeur qui constate une disparité doit donc solliciter les responsables de l'entité auditée afin d'obtenir la justification des écarts de prix ou de marge qu'il constate entre les transactions intragroupes et les transactions effectuées avec des partenaires commerciaux indépendants<sup>328</sup>.

- Comptes courants associés débiteurs: Les avances faites par la société à l'un de ses associés matérialisées par des comptes courants débiteurs entraînent systématiquement le décompte fiscal d'un intérêt créditeur soumis à l'impôt au taux annuel de 8% au minimum, que l'intérêt ait été effectivement convenu et facturé à l'associé ou non<sup>329</sup>.
- Comptes courants associés créditeurs: L'auditeur fiscal doit s'assurer que les crédits portés en comptes courants ne soient pas des ventes encaissées et non facturées mais résultant d'apports réels et véritables des associés et dûment justifiés de façon probante<sup>330</sup>. Si les montants mis à la disposition de l'entité auditée sont productifs d'intérêt, l'auditeur fiscal doit s'assurer aussi que les intérêts alloués par la société aux associés ou aux actionnaires en contrepartie des sommes qu'ils mettent à sa disposition sont déductibles dans la limite de 8% par an à condition que le capital soit totalement libérée et que les sommes génératrices des intérêts ne dépassent pas 50% du capital.

Sur la base de ce qui précède, seront réintégrées aux résultats imposables:

- La quote-part des intérêts qui dépasse 8% calculée sur la base d'un montant n'excédant pas 50% du capital, et

---

<sup>327</sup>M.H.Pinard-Fabro, Audit fiscal, Editions Francis Lefebvre, 2008, p.313.

<sup>328</sup>Op. cit, page 313.

<sup>329</sup>Op. cit, page 167.

<sup>330</sup>Op. cit, page 166.

- La quote-part des intérêts relatifs aux sommes mises à la disposition de la société par les associés, qui dépasse 50% du capital et ce, quel que soit le taux d'intérêt décompté.

## **ANNEXE 3 : RAPPORT D'AUDIT FISCAL**

---

RAPPORT D'AUDIT FISCAL  
SOCIETE ..... S.A.R.L

**Juin2008**

**TABLE DES MATIERES DETAILLEES**

*Section 1: Le régime fiscal de la société.....SARL*

*Section 2: Mesure du risque fiscal encouru par la société*

§1: Tableau récapitulatif du risque fiscal global

- §2: Irrégularités en matière d'impôt sur les sociétés et d'acomptes provisionnels
- §3: Irrégularités en matière de TVA
- §4: Irrégularités en matière de retenues à la source
- §5: Irrégularités en matière de TCL
- §6: Irrégularités en matière de TFP et de contribution au FOPROLOS
- §7: Irrégularités en matière des autres Impôts et taxes

***Section 3: Recommandations et actions correctives***

- §1: Adapter l'organisation comptable aux besoins fiscaux
- §2: Elaborer des fiches de fonction pour le personnel intervenant dans les procédures fiscales
- §3: Déposer une déclaration d'employeur rectificative
- §4: Constituer une Base Informatique des Données Fiscales (BIDF)
- §5: Mettre en place une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais
- §6: Insérer une clause fiscale dans tous les contrats conclus avec les fournisseurs étrangers
- §7: Définir le cadre des avantages en nature
- §8: Déposer une demande restitution du crédit d'impôt

***Section 4: Recommandations pour améliorer la gestion fiscale de la société***

- §1: Taux Effectif d'Imposition (TEI)
- §2: Etudier l'opportunité de s'introduire en bourse

**A l'attention de Monsieur  
le Gérant  
de la société ..... SARL**

Monsieur,

Dans le cadre de la mission d'audit fiscal qui nous a été confiée, nous avons le plaisir de vous exposer les différents travaux que nous avons effectués ainsi que les conclusions auxquelles nous avons abouti et les recommandations que nous avons émises.

Nos travaux d'audit limités au contrôle de la régularité fiscale et/ou au contrôle de l'efficacité fiscale portant sur les exercices 2004, 2005, 2006 et 2007 (conformément à la lettre de mission établi en date du ....) ont été effectués en respectant les étapes suivantes :

**1<sup>ère</sup> étape : Définition du régime fiscal propre à la société ..... SARL**

Dans un premier temps, nous avons pris connaissance du régime fiscal actuellement appliqué par votre société, et nous avons pu constater que certaines pratiques et règles fiscales ne sont pas en conformité avec la législation fiscale en vigueur.

C'est la raison pour laquelle, nous avons défini, dans un deuxième temps, le régime fiscal approprié à votre société.

Dans la première section de ce rapport, nous vous exposerons le régime actuellement appliqué et celui devant être appliqué.

**2<sup>ème</sup> étape : Travaux de vérification**

Après avoir défini le régime fiscal propre à votre société, nous avons procédé a un nombre d'opérations de contrôle et de vérification qui nous ont permis de relever certaines irrégularités et d'asseoir notre opinion sur<sup>331</sup> :

- le risque fiscal encouru par votre société ;
- les corrections devant être effectuées pour réduire ce risque dans la mesure du possible ;
- les recommandations devant être suivies pour améliorer la gestion fiscale de la société dans l'avenir.

Nous restons à votre disposition pour toute information supplémentaire ou éclaircissement souhaité et vous prions de croire à l'expression de nos meilleures salutations.

**Signé**

**L'expert comptable**

<b>SECTION 1 : LE REGIME FISCAL DE LA SOCIETE ..... SARL</b>
--

Le régime fiscal de la société .....SARL peut être résumé dans le tableau suivant<sup>332</sup> :

---

<sup>331</sup> K.Thabet, Séminaire Théorie de l'audit fiscal, Lumière formation, 2007.

<sup>332</sup> K.Thabet, Séminaire Théorie de l'audit fiscal, Lumière formation, 2007.

<b>Impôt ou taxe</b>	<b>Régime Appliqué par la société</b>	<b>Regime devant être appliqué</b>	<b>Conséquence</b>
IS	Imposition du Bénéfice fiscal à 30%	Idem	Néant
TVA	Soumission à la TVA au taux de 12%	Soumission à la TVA au taux de 18%	En cas de contrôle fiscal, le différentiel sera réclamé à la société en sus des pénalités de retard
TCL	La société applique le taux de 0,2% sur le chiffre d'affaires (TTC global)	La TCL doit être liquidée sur le chiffre d'affaires local uniquement	La société a supporté des montants indus de TCL
TFP	Imposition à la TFP au taux de 2%	S'agissant d'une activité industrielle figurant à l'annexe du décret n°94-492 du 28 Février 1994	La société a supporté des montants indus de TFP

**SECTION 2 : MESURE DU RISQUE FISCAL ENCOURU PAR LA SOCIETE**

**§1. TABLEAU RECAPITULATIF DU RISQUE FISCAL GLOBAL**

Le risque fiscal encouru par la société est estimé pour l'année.....à..... dinars, et se détaille comme suit:

Impôts/ Taxes	Montants déclarés en base	Montants qui pourraient être réclamés* en base	Risque en base (écart négatif)	Risque en droits				Incidence sur l'IS (Déduction en cascade)	Ecart positif (Manque à gagner ou paiements indus)	Référence ou Renvoi à une page ou une annexe
				Définitif		De timing				
				Principal	Pénalités de retard	Principal	Pénalités de retard			
IS										
Acomptes provision nels										
Retenues à la source										
TVA										
Droit de Consom mation										
TCL										
TFP										
FOPROLOS										
Autres impôts et taxes										
Totaux										

\* En cas de contrôle fiscal bien évidemment

## §2.I RREGULARITES EN MATIERE D'IMPOT SUR LES SOCIETES ET D'ACOMPTES PROVIS IONNELS

### §3. IRREGULARITES EN MATIERE DE TVA

### §4. IRREGULARITES EN MATIERE DE RETENUES A LA SOURCE

**§5. IRREGULARITES EN MATIERE DE TCL**

**§6. IRREGULARITES EN MATIERE DE TFP ET DE FOPROLOS**

**§7. IRREGULARITES EN MATIERE DES AUTRES IMPÔTS ET TAXES**

<b>SECTION 3 : RECOMMANDATIONS ET ACTIONS CORRECTIVES</b>
---

**01 – Adapter l'organisation comptable aux besoins fiscaux**

Compte tenu des irrégularités relevées, nous estimons que la définition des procédures efficaces de saisie et d'imputation, d'analyse et de justifications comptables et de rapprochements

---

comptabilité-fiscalité s'avère nécessaire du fait que les dites procédures permettent de réduire les risques fiscaux d'origine comptable.

En effet, la prévention des dits risques suppose la mise en place d'une procédure permettant un rapprochement systématique de la comptabilité avec les bases déclarées. Ce rapprochement concerne le chiffre d'affaires déclaré au titre de la TVA avec le chiffre d'affaire comptabilisé; la base salariale déclarée au titre de la retenue à la source sur salaires, de la TFP et du FOPROLOS, au niveau des déclarations trimestrielles de la CNSS et de la déclaration de l'employeur avec les salaires bruts portés dans la comptabilité; les retenues à la source déclarées au niveau des déclarations mensuelles avec les retenues à la source portées au niveau de la déclaration de l'employeur.

Pour assurer un rapprochement efficace, la préparation des déclarations fiscales doit reposer sur la comptabilité.

En outre, l'adaptation du plan comptable de l'entreprise aux besoins fiscaux peut constituer une réponse adéquate à certains risques fiscaux. A cet égard, la création de certains sous-comptes comptables de charges ou de produits destinés à loger les opérations ayant une incidence sur la détermination du résultat imposable permet d'accélérer le recensement des retraitements devant être opérés au niveau du tableau de détermination du résultat fiscal.

Du fait que le souci majeur des petites et moyennes entreprises est l'administration fiscale, nous proposons à la société la mise en place d'un plan comptable à vocation fiscale.

## **02 - Elaborer des fiches de fonction pour le personnel intervenant dans les procédures fiscales**<sup>333</sup>

Nous avons constaté que les tâches, les attributions, les responsabilités et les relations fonctionnelles et hiérarchiques de chaque intervenant dans les procédures fiscales, ne sont pas consignées dans le cadre de fiches de fonctions.

Cette situation ne permet pas à chaque intervenant de cerner clairement et sans aucune ambiguïté ses responsabilités, les limites de ses pouvoirs et les relations avec ses supérieurs hiérarchiques et ses subordonnés.

Nous recommandons d'établir des fiches de fonctions pour chaque intervenant dans les procédures fiscales. Une attention particulière devrait être accordée à cette recommandation comme mesure d'accompagnement de la mise en place du manuel fiscal.

---

<sup>333</sup>K.Thabet, Séminaire théorie de l'audit fiscal, Lumière formation, 2007.

### **03 – Déposer une déclaration d'employeur rectificative**

Compte tenu du rapprochement comptabilité/déclaration de l'employeur, nous estimons la nécessité de dépôt d'une déclaration d'employeur complémentaire afin de se conformer à la nouvelle doctrine administrative en mentionnant:

- *Pour les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles ou accidentelles et honoraires* : la totalité des sommes portées en charges de l'exercice payées et non payées et qu'elles soient passibles de retenue à la source ou non. A cet effet, la mise en pratique de la nouvelle doctrine nécessite pour le cas des honoraires par exemple, la déclaration des quatre situations suivantes<sup>334</sup>:
  - honoraires payés au cours de l'exercice mais comptabilisés en charges au cours d'un exercice précédent.
  - honoraires payés au cours de l'exercice et portés en charges au cours de l'exercice;
  - honoraires comptabilisés en charges au cours de l'exercice mais qui figurent en dettes;
  - honoraires comptabilisés en charges de l'exercice et qui figurent parmi les charges à payer.
- *Pour les ristournes*: Les ristournes doivent être portées sur la déclaration de l'employeur pour être déductibles du résultat imposable. Les remises et rabais hors factures et les escomptes, selon une nouvelle doctrine administrative doivent être aussi portés sur la déclaration d'employeur pour être déductibles du résultat imposable.

D'où la nécessité de dépôt d'une déclaration d'employeur complémentaire.

### **04 - Constituer une Base Informatique des Données Fiscales (BIDF)**<sup>335</sup>

Nous avons constaté que la société ..... SARL ne dispose pas d'un fichier informatique comportant un résumé des impôts et taxes ayant été déclarés durant au moins les dix derniers exercices.

Cette situation ne permet pas d'avoir une base de données fiscales, simple à consulter et ne présentant pas d'ambiguïté de recherche dans les archives, notamment lorsqu'on a besoin de

---

<sup>334</sup>R.Yaich, Les retenues à la source, Les Editions Raouf Yaich, 2005, p.323.

<sup>335</sup>K.Thabet, Séminaire théorie de l'audit fiscal, Lumière formation, 2007.

consulter les déductions et les réintégrations ayant été effectuées dans les tableaux de détermination du résultat fiscal des exercices antérieurs.

Nous recommandons de constituer une « Base informatique des données fiscales » (BIDF) en vue de :

- avoir une idée sur les impôts et taxes qui ont été déclarés par la société, leur importance et leur évolution dans le temps ;
- prévoir et planifier les impôts et taxes que la société doit supporter dans les années à venir ;
- faciliter l'obtention de toute information concernant le dossier fiscal de la société.

### **05 - Mettre en place une procédure définissant le cadre de remboursement des notes de frais**

L'audit des charges de la société nous a permis de constater l'importance des notes de remboursement de frais au personnel appelle à faire des déplacements et des missions. En outre, ces frais sont de nature hétérogène (frais de transport, de télécommunication, de réparation et d'entretien des voitures, de restauration, de réception et d'hébergement.)<sup>336</sup>.

Les pièces justificatives annexes à ces demandes de remboursement de frais ne vérifient pas les conditions de déductibilité des charges prévues par l'article 18 du code de la TVA.

Cette situation comporte un risque fiscal accru de rejet de ces charges et de non déductibilité de la TVA supportée.

Il faut noter, également, que la nature hétérogène des notes de frais peut constituer une source d'erreurs, d'omissions et d'abus.

Pour cela, nous recommandons de mettre en place une procédure définissant le cadre général de remboursement des notes de frais.

Cette procédure doit<sup>337</sup> :

- fixer les frais qui peuvent être remboursés (frais de péage d'autoroutes, frais de réception, etc.) et les frais qui ne peuvent être engagés qu'au vu d'un bon de commande émis par la société;
- fixer les conditions de forme et de fond qui doivent être vérifiées par les pièces justificatives présentées pour remboursement et dépassant un certain montant jugé significatif (à fixer selon la nature des dépenses).

### **06 - Insérer une clause fiscale dans tous les contrats conclus avec les fournisseurs étrangers**

---

<sup>336</sup> Op. cit.

<sup>337</sup> Op. cit.

Nous avons constaté que les contrats conclus par la société .... SARL ne comportent pas systématiquement une clause fiscale définissant les obligations fiscales de chacune des parties dont notamment les retenues à la source devant être effectuées par la société..... SARL.

Cette situation présente les risques et inconvénients suivants :

- Elle est source de conflit avec le fournisseur étranger, qui peut contester soit le principe des retenues, soit le taux ou la base ou les modalités de ces retenues ;
- Elle peut amener la société .... SARL à prendre en charge lesdites retenues, ce qui implique l'application du taux de prise en charge (qui est forcément supérieur au taux normal) ainsi que la réintégration de cet impôt.

Nous recommandons d'insérer systématiquement dans tout contrat conclu avec un fournisseur étranger une clause fiscale définissant les obligations fiscales des deux parties, dont notamment les retenues à la source devant être effectuées par la société.... SARL, leurs taux et les modalités de leur perception.

#### **07 - Définir le cadre des avantages en nature**<sup>338</sup>

L'audit des charges relatives aux autres services extérieurs nous a permis de constater que la société ..... SARL a supporté des frais de téléphone, de STEG, de SONEDE, d'entretien et de réparations de véhicules, normalement dus par son personnel.

Ces avantages en nature n'ont pas été soumis à l'impôt ni aux cotisations sociales.

Cette situation expose la société a un risque de redressement fiscal et social, en plus des pénalités qui peuvent être réclamées en sus.

Si ces charges qui profitent au personnel de la société sont effectivement nécessaires à l'exploitation, nous recommandons de documenter ces charges pour établir ce lien de nécessité, notamment en exigeant des factures au nom de la société ..... SARL.

Dans le cas contraire, nous vous recommandons d'enregistrer ces charges dans les comptes de charges de personnel et de les soumettre aux retenues fiscales et sociales.

#### **08 – Déposer une demande de restitution du crédit d'impôt**

Nous avons constaté que la société accuse un crédit chronique important de TVA et d'impôts sur les sociétés. Nous recommandons le dépôt d'une demande de restitution du crédit de TVA et d'IS avant la date limite prévue par l'article 28 du CDPF.

---

<sup>338</sup>K.Thabet, Séminaire théorie de l'audit fiscal, Lumière formation, 2007.

A défaut, passé cette date limite, le droit à restitution est forclus et le crédit d'impôt perd sa qualité de restituable mais reste reportable sur l'impôt dû ultérieurement.

**Article 28:** L'action en restitution des sommes perçues en trop doit intervenir dans un délai maximum de trois ans à compter de la date à laquelle l'impôt est devenu restituable conformément à la législation fiscale et au plus tard, dans un délai de cinq ans à compter de la date du recouvrement. Toutefois, le délai de cinq ans n'est pas applicable lorsque l'impôt est devenu restituable en vertu d'un jugement ou d'un arrêt de justice.

**الفصل 28:** يمكن المطالبة باسترجاع مبالغ الأداء الزائدة في أجل أقصاه ثلاث سنوات من التاريخ الذي أصبح فيه الأداء قابلا للإرجاع طبقا للتشريع الجبائي و على أقصى تقدير في أجل خمس سنوات من تاريخ الاستخلاص. غير أنه لا يؤخذ بعين الاعتبار الأجل المحدد بخمس سنوات بالنسبة إلى الأداء الذي أصبح قابلا للإرجاع بموجب حكم أو قرار قضائي.

#### SECTION 4 : RECOMMANDATIONS POUR AMELIORER LA GESTION FISCALE DE LA SOCIETE

##### **01 – Taux Effectif d'imposition (TEI)**

Le TEI (sans tenir compte des impôts différés) est de l'ordre de ...%<sup>339</sup>. Le TEI (en tenant compte des impôts différés) est de l'ordre de ...%<sup>340</sup>.

<sup>339</sup>TEI= Impôts exigibles/ Résultat comptable d'exploitation avant Impôt.

<sup>340</sup>TEI= Impôts exigibles et impôts différés / Résultat comptable d'exploitation avant Impôt.

Comparé ce taux (TEI) d'une part, avec le taux nominal d'IS (30%) et d'autre part, avec le TEI du secteur d'activité et compte tenu des investigations effectués sur l'efficacité fiscale, nous avons constaté que la société.....SARL n'a pas pu profiter de toutes les opportunités et de tous les avantages offerts par la législation fiscale.

Nous proposons à la société d'améliorer graduellement son efficacité fiscale par le recours au dégrèvement financier, dégrèvement physique, etc.

De même, nous recommandons d'intégrer le TEI à votre stratégie d'affaires globale du fait que le TEI est un outil traduisant l'impact fiscal des décisions de l'entreprise.

## **02 - Etudier l'opportunité de s'introduire en bourse**

N'étant pas cotée en bourse, la société ..... SARL supporte l'IS au taux de droit commun de 30%.

En s'introduisant en bourse, la société ..... SARL bénéficiera, outre les avantages liés à la cotation, de la réduction du taux de l'IS de 30% à 20% pendant 5 ans, ce qui constitue un avantage financier appréciable.

# **BIBLIOGRAPHIE**

## **1. OUVRAGES**

---

- **Abouda (A.)**, « Code des Droits et Procédures fiscaux: Contrôle, Contentieux et Sanctions », Editions Imprimerie Officielle de la République Tunisienne, 2001.
-

- **Ayadi (H.)**, « Droit fiscal », Editions Centre d'Etudes, de recherches et de Publications, Tunis, 1989.
- **Baccouche (N.)**, « Droit fiscal », Tome 1, Ecole Nationale d'Administration, Editions Centre d'Etudes, de recherches et de Publications, Tunis, 1989.
- **Bougon (P.)**, « Audit et Gestion fiscale », Editions CLET et éditions ATOL, Paris, 1986.
- **Bouquin (H.)**, « Contrôle de gestion: PUF », 4<sup>ème</sup> Edition, 1988.
- **Chadefaux (M.)**, « L'audit fiscal », Editions Litec, Paris, 1987.
- **Chadefaux (M.)**, « Fiscalistes d'entreprises, in Encyclopédie de gestion », Editions Economica, 1993.
- **Chadefaux (M.) et Rossignol (J.L.)**, « La politique fiscale de l'entreprise, gestion et droit », Editions Dalloz, 2002.
- **Champaud (M.)**, « Préface de l'ouvrage de D. Ledouble: l'entreprise et le contrat », Editions Litec, 1980.
- **Chotin (R.)**, « Le fisc, la petite entreprise et l'expert comptable: Jeux d'acteurs et stratégies judicieuses », Editions LGDJ, 1994.
- **Colette (C.)**, « Initiation à la gestion fiscale des entreprises », Editions EYROLLS, 1994.
- **Cozian (M.)**, « Précis de la fiscalité des entreprises », Editions Litec, Paris, 2000.
- **Cozian (M.)**, « Les grands principes de la fiscalité des entreprises », Editions Litec, Paris, 2000.
- **Dubisson (M.)**, « La fonction juridique dans l'entreprise moderne ou l'émergence de nouveau juriste », Cahier de Droit de l'entreprise n°2, 1981.
- **Fonte (G.) et V. de Lavarende**, « Contrôle fiscal: Comment s'y préparer », Editions Dunod, 1995.
- **Gervais (M.)**, « Stratégie de l'entreprise », Editions Economica, Paris, 2003.
- **Goepp (J.L.)**, « La gestion du risque fiscal », Editions Gualino Editeur, 2000.
- **IFACI**, « Guide d'audit fiscal », Institut Français des auditeurs consultants internes, Editions CLET, 1989.
- **INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING (LES NORMES ISA) :**
  - ISA 240 « La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes et d'erreurs dans l'audit des états financiers ».
  - ISA 315 « Compréhension de l'entité et de son environnement et appréciation des risques d'inexactitude significative ».

**ISA 330** « Procédés mis en œuvre par le vérificateur pour tenir compte des risques évalués ».

**ISA 500** « Eléments probants ».

- **Jacquij (P.)**, « Les Initiatives du ministère des finances en matière de Sécurité Juridique », 2002.
- **Lauzel (P.) et Cibert (A.)**, « Des Ratios au tableau de bord », EME, 1959.
- **Lefebvre (F.)**, « Mémento pratique: Audit et Commissariat aux comptes 2003-2004. Guide de l'auditeur et de l'audité », Editions Presses de l'Imprimerie Hérissey Evreux, Paris, 2002.
- **Lefebvre (F.)**, « La pratique de la vérification de comptabilité », Editions Francis Lefebvre, 1997.
- **Maalaoui (M.)**, « Mémento des Impôts Directs en Tunisie », Editions PriceWaterHouseCoopers, 2005.
- **Maddoli-Restoux (A.C)**, « Responsabilité de l'expert comptable risques judiciaires, 2<sup>ème</sup> Edition Litec, France, 2000.
- **Matthieu (R.)**, « Guide pratique et juridique du contrôle fiscal », Editions Grancher, 1999.
- **Pinard-Fabro (M.H.)**, « Audit fiscal », Editions Francis Lefebvre, 2008.
- **Reix (R.)**, « Systèmes d'Informations et Management des Organisations », Editions Vuibert, 1996.
- **Schaud (H.)**, « Une Réputation Irréprochable est un bien inestimable », Trends et Solutions Spécial, Février 2004.
- **Schmidt (J.)**, « Les choix fiscaux des contribuables », Editions Dalloz, 1974.
- **Scholes (M.S.) et Wolfson (M.A.)**, « Fiscalité et Stratégie d'entreprises », Ouvrage traduit de l'anglais – Presses Universitaires de France, Paris, 1996.
- **Yaich (R.)**, « Théorie et Principes fiscaux », Les Editions Raouf Yaich, 2004
- **Yaich (R.)**, « L'impôt sur les Sociétés 2007: Maîtrise des risques fiscaux », Les Editions Raouf Yaich, 2007.
- **Yaich (R.)**, « Les Impôts en Tunisie », Les Editions Raouf Yaich, 2003.
- **Yaich (R.)**, « Ethique et compétences comptables », Les Editions Raouf Yaich, 2003.
- **Yaich (R.)**, « Les Retenues à la source », Les Editions Raouf Yaich, 2005.
- **Yaich (R.)**, « Préparation et Présentation des états financiers », Les Editions Raouf Yaich, 2000.

## 2. ARTICLES

---

- **Baccouche (N.)**, « Droit fiscal et droit comptable, l'inévitable harmonisation », RCF n°48.
- **Baccouche (N.)**, « Constitution et droit fiscal, Etudes juridiques », Revue publiée par la Faculté de droit de Sfax, N° 8, 2001.
- **Baccouche (N.)**, « De la nécessité du contrôle fiscal », Revue tunisienne de fiscalité, Editions Centre d'Etudes Fiscales N°1, 2004, Faculté de Droit de Sfax.
- **Beaumont (S.), Damsté (I.) et Pollock (D.H)**, «Jongler avec les impôts d'une multinationale», l'expansion Management, Review n°88, Mars 1998
- **Bourhis (P)**, « le devoir de Conseil en matière fiscale », Economie et Comptabilité, Revue n°168, Octobre 1989.
- **Bourhis (P.)**, « Dommages d'origine fiscale et responsabilité civile professionnelle dans le cadre des missions d'établissement des comptes annuels », Revue Française de Comptabilité n°201, Mai 1989.
- **Chadefaux (M.), Rossignol (J.L)**, « La performance fiscale des entreprises », Revue de Droit Fiscal n° 30-35,27 juillet 2006.
- **Choyakh (F.)**, « Les missions fiscales de l'expert comptable », RCF n°76, printemps 2007.
- **Choyakh (F.)**, « Le principe de la liberté de gestion du contribuable et la théorie de l'acte anormal de gestion », RCF n° 62.
- **Choyakh (F.)**, « Les formes de la vérification fiscale », RCF n° 61.
- **Choyakh (F.)**, « Réflexions sur l'abus de droit en matière fiscale », RCF n° 65.
  
- **Cozian (M.)**, « La gestion fiscale et l'abus de droit », Revue française de comptabilité, n° 229, décembre 1991.
- **David (G.B) et Olson (M.H)**, « Management Informations Systems: Conceptuel Foundations », Structure and Development, 1985.
- **Derbel (F.)**, « Comptabilité et vérification fiscale », RCF N° 49.
- **Derbel (F.)**, « Nouvelle culture fiscale et mission de conseil », RCF N° 49.
- **Fauquet (A.)**, « Le devoir de conseil de l'expert-comptable», RFC, n° 303, septembre 1998.

- **Fourati (R.)**, « La fiscalité au cœur de l'expertise comptable », 3<sup>ème</sup> journée de l'OECT du 26 Février 1992.
- **Hajji (N.)**, « Place de la fiscalité dans la stratégie de l'entreprise », 3<sup>ème</sup> journée de l'OECT du 26 Février 1992.
- **Lampert (E.)**, « La responsabilité civile: analyse de jurisprudence », Economie et de Comptabilité n°207, Juin 1999.
- **Leherissel (H.)**, « Dossier Transparence en droit des affaires », Journal des sociétés n°29, Février 2006.
- **Marty (R.)**, « Responsabilité des professionnels du Conseil et réductibilité des honoraires ou le système du fusil à deux coups », Revue Française de Comptabilité n°297, Février 1998.
- **Rezgui (S.)**, « Les infractions fiscales commises par les dirigeants de sociétés », Revue Tunisienne de Droit, Centre d' Etudes, de Recherches et de Publications, 1995.
- **Regoli (J.P.)**, « Audit des choix fiscaux de l'entreprise », Revue Française de Comptabilité, n° 330, février 2001.
- **Yaich (R.)**, « Questions résolues de théorie fiscale », RCF N° 60, 2<sup>ème</sup> trimestre 2003.

### **3. THESES, ETUDES ET MEMOIRES**

---

- **Ayadi Loukil (K.)**, « La gestion du risque fiscal dans les PME: Elaboration d'un manuel de gestion du risque fiscal », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2007-2008.
- **Bouraoui (R.)**, « La perception de la fonction du conseil fiscal en Tunisie », Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'une maîtrise en sciences comptables, ESC de Sfax, Année universitaire 2004-2005.
- **Choyakh (F.)**, « La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2005-2006.
- **Fakhfakh (N.)**, **Maatoug (Y.)**, « La gestion du contrôle fiscal », Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'une maîtrise en sciences comptables, ESC de Sfax, Année universitaire 2001-2002.
- **Gadhoum (O.)**, « La doctrine administrative fiscale en Tunisie », Thèse de Doctorat en Droit, Faculté de droit de Sfax, Année universitaire 2002-2003.

- **Jaoua (T.)**, « Le secret professionnel de l'expert comptable », Centre de documentation des Experts comptables et des commissaires aux comptes, 1990.
- **Kaaouna (H.) et Dhambri (H.)**, « L'Audit fiscal », Mémoire de fin d'études pour l'obtention d'une maîtrise en Sciences comptables, ISCAE.
- **Lachaal (I.)**, « La valeur probante de la comptabilité en matière fiscale : étude de ses bases, des conséquences du caractère non probant de la comptabilité et le rôle préventif de l'expert comptable pour minimiser le risque de rejet de la preuve comptable », Mémoire pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Institut supérieur de comptabilité et d'administration des entreprises, février 2003.
- **Marghali (Z.)**, « Audit financier et fiscalité : risque d'audit et programme de contrôle », Mémoire d'expertise comptable, Centre de documentation des Experts comptables et des commissaires aux comptes, 1993.
- **Yaich Hammami (A.)**, « La gestion qualité dans les missions d'assistance comptable », mémoire pour l'obtention du diplôme d'expert-comptable, Faculté des sciences économiques et de gestion-Sfax, 2007-2008.

#### **4. SEMINAIRES ET COLLOQUES**

---

- **Baccouche (N.)**, Communication présentée au séminaire, « Réussir son implantation au Maroc et en Tunisie » organisé par EPE et MOCI à Paris le 22 et 23 Septembre 1997.
- **Baccouche (N.)**, « L'environnement fiscal de l'entreprise à l'heure de l'internationalisation de l'économie : le cas tunisien », journées de l'IACE, L'entreprise, l'environnement juridique et fiscal, 2001.
- **Cabinets CAF – MTBF membres de PriceWaterHouseCoopers**, « Le nouveau Code des Droits et Procédures Fiscaux », Tunis, 1<sup>er</sup>- 2 novembre 2000.
- **Gahbiche (T.) et Tmar (R.)**, « L'audit fiscal et l'évaluation des risques », séminaire organisé par l'Institut Tunisien des experts comptables, 11 et 12 mars 2004.
- **Thabet (K.)**, « La théorie de l'audit fiscal », Lumière formation.
- **Yaich (R.)**, « La comptabilité des sociétés commerciales et la fiscalité », Colloque organisé par l'Ecole Supérieure de la Magistrature portant sur la fiscalité des sociétés commerciales, Sfax, 16 avril 2004.

#### **5. SITES WEB**

---

- Deloitte, 2008, « Gestion du risque fiscal : Évaluation des risques, des occasions et de la transparence dans un contexte de réglementation et de gouvernance plus restrictif », <http://www.deloitte.com/dtt/article/0,1002,cid%253D85241,00.html>.
- Deloitte, 2004, « Le risque fiscal au niveau du conseil d'administration », The Directors series 2004, [www.deloitte.ca/fr/Ontheagenda/Directors\\_Series/Nov18/Nov18\\_1\\_1ehtml](http://www.deloitte.ca/fr/Ontheagenda/Directors_Series/Nov18/Nov18_1_1ehtml).
- Deloitte, 2005, « Forward Thinking Tax Risk Management », [www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html).
- Deloitte, 2006, « Nouvelle ère de planification fiscale », [www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html](http://www.deloitte.com/dtt/leadership/0,1045,sid%253D104419,00.html).
- Ernst & Young, « Bonne gouvernance et gestion des risques sensibilisent les entreprises aux questions d'ordre fiscal », [www.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20041215/fr.aspx](http://www.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20041215/fr.aspx).
- Ernst & Young, « Les nouveaux enjeux de la gouvernance et des risques incitent les entreprises à se montrer plus prudentes en matière fiscale », [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_2004\\_Tax\\_Risk\\_Management](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_2004_Tax_Risk_Management).
- Ernst & Young, 2008, « Les chefs d'entreprise reconnaissent la fonction fiscalité en tant que partenaire d'affaires stratégique », [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_-\\_News\\_Release\\_Index\\_-\\_2008](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_-_News_Release_Index_-_2008).
- Ernst & Young, 2008, « La planification fiscale de fin d'année est cruciale dans une économie faible », [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_-\\_2008\\_-\\_Investor\\_Losses](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_-_2008_-_Investor_Losses).
- Ernst & Young, 2008, « L'expérience mondiale place la fiscalité au rang de priorité absolue pour les IFRS », [www.ey.com/global/content.nsf/Canada\\_F/Media\\_-\\_2008\\_-\\_IFRS\\_Tax\\_Priority](http://www.ey.com/global/content.nsf/Canada_F/Media_-_2008_-_IFRS_Tax_Priority).
- Ernst & Young, 2008, « Gestion du risque fiscal: un sujet de première importance », [www2.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20081209/fr.aspx](http://www2.eycom.ch/media/mediareleases/releases/20081209/fr.aspx).
- Ernst & Young, 2005, Sociétés d'avocats, « Radiographie de la fonction fiscale en entreprise », Mai 2005, [www.ernstyoung.com.au/global/content.nsf/France/Global\\_risk?OpenDocument&Click](http://www.ernstyoung.com.au/global/content.nsf/France/Global_risk?OpenDocument&Click).
- PWC, 2008, « Gestion des risques fiscaux », <http://www.pwc.com/extweb/challenges.nsf/docid/5de83c6e3550d348852570dc006fff65>.
- **Yaich (R.)**, « La gestion du contrôle fiscal », Lettre fiscale n°6, (Revue électronique), [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com), visité en Mai 2002.

- **Yaich (R.)**, « La sécurité juridique en fiscalité », Lettres fiscales n° 2 et 3 (revue électronique), Année 2003, [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com).
- **Yaich (R.)**, « Le non respect des règles de forme », Lettre fiscale n° 6 (revue électronique), Année 2001, [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com).
- **Yaich (R.)**, « La gestion du contrôle fiscal », Lettre fiscale N° 6, (revue électronique), Année 2002, [www.profiscal.com](http://www.profiscal.com).
- **Rossignol (J-L)**, Institut d'Administration des Entreprises Université de Franche Comté, 2005, « La gestion fiscale de l'entreprise », [iae.univ-fcomte.fr/pages/fr/la\\_gestion\\_fiscale\\_de\\_lentreprise\\_3580.html](http://iae.univ-fcomte.fr/pages/fr/la_gestion_fiscale_de_lentreprise_3580.html).
- **Rossignol (J-L) & Kim Anh (T.T)**, « La gestion du risque fiscal inhérent à l'implantation d'une entreprise dans un pays émergent : le cas Français au Vietnam », 2008, CIDEGEF (Conférence Internationale des Dirigeants des Institutions d'Enseignement Supérieur et de Recherche de Gestion d'Expression Française), [www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc](http://www.cidegef.refer.org/hanoi/Rossignol.doc).

## 6. Autres

---

- **Yaich (R.)**, Cours Avantages Fiscaux, Maîtrise en sciences comptables, Ecole Supérieure de Commerce-Sfax, Année 2004-2005.