

*L'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés,  
rôle de l'expert-comptable*

---

# SOMMAIRE

<b>Dédicaces .....</b>	<b>1</b>
<b>Remerciements .....</b>	<b>3</b>
<b>Sommaire .....</b>	<b>4</b>
<b>Abréviations .....</b>	<b>7</b>
<b>Introduction.....</b>	<b>8</b>
<b>Première partie : Cadre Conceptuel De L'optimisation Fiscale .....</b>	<b>12</b>
<b>Chapitre 1 – L'optimisation et la planification fiscales.....</b>	<b>12</b>
Section 1 – Optimisation et planification fiscales, fraude et évasion fiscales .....	13
Sous-section 1 – L'optimisation et la planification fiscales .....	13
Sous-section 2 – Le pourquoi de l'optimisation et de la planification fiscales .....	15
Sous-section 3 – La fraude et l'évasion fiscales .....	17
Section 2 – Les préalables à l'optimisation et à la planification fiscales, assurer une gestion fiscale sécurisée.....	18
Sous-section 1 – L'évitement des erreurs fiscales pénalisantes .....	18
Sous-section 2 – Le respect des règles fiscales de forme .....	21
Sous-section 3 – La tenue d'une comptabilité probante .....	25
Section 3 – Les limites de l'optimisation et de la planification fiscales.....	34
Sous-section 1 – L'abus de droit .....	34
Sous-section 2 – La théorie de l'acte anormal de gestion .....	36
Sous-section 3 – Les limites économiques et les limites relatives à la sécurité juridique.....	37
<b>Chapitre 2 – Le consulting fiscal .....</b>	<b>38</b>
Section 1 – Phase préliminaire, Etendue et Limites de la mission de consulting fiscal.....	39
Sous-section 1 – Phase préliminaire de la mission de consulting fiscal.....	39
Sous-section 2 – Etendue de la mission de consulting fiscal.....	42
Sous-section 3 – Limites de la mission de consulting fiscal.....	46
Section 2 – Normes d'exercice et compétences nécessaires .....	49
Sous-section 1 – Normes d'exercice de la mission de consulting fiscal .....	49
Sous-section 2 – Les livrables.....	51
Sous-section 3 – Compétences nécessaires pour accomplir la mission.....	52
Section 3 – La responsabilité du consultant fiscal.....	68
Sous-section 1 – Responsabilité civile .....	69
Sous-section 2 – La responsabilité pénale .....	72
Sous-section 3 – La responsabilité disciplinaire.....	73

<b>Deuxième Partie : La Pratique De L'optimisation Et De La Planification Fiscales</b>	<b>75</b>
<b>Chapitre 1 – L'intégration de l'optimisation fiscale dans les différentes étapes de vie de la société</b>	<b>75</b>
Section 1 – La création de la société	76
Sous-section 1 – Choix du secteur d'activité	76
Sous-section 2 – Choix du lieu d'implantation	77
Sous-section 3 – Choix de la forme de la société et de la forme des apports	79
Section 2 – Le fonctionnement de la société	81
Sous-section 1 – Politique comptable à effet fiscal	81
Sous-section 2 – Gestion des investissements	89
Sous-section 3 – Politique de rémunération	94
Section 3 – Développement de la société	96
Sous-section 1 – Choix entre extension interne et filialisation	97
Sous-section 2 – Optimisation du coût fiscal des restructurations : Fusions	98
Sous-section 3 – Etablissement à l'étranger et exportation	100
<b>Chapitre 2 – La planification fiscale internationale</b>	<b>100</b>
Section 1 – Optimisation des choix fiscaux internationaux	101
Sous-section 1 – Choix du pays d'imposition	102
Sous-section 2 – Choix du pays de rattachement	103
Sous-section 3 – Les options aux régimes de retenue à la source libératoire	108
Section 2 – Le prix de transfert	115
Sous-section 1 – Méthodes prévues par l'OCDE	117
Sous-section 2 – Les risques inhérents aux revenus provenant de pays à fiscalité privilégiée	118
Sous-section 3 – L'accord avec l'administration fiscale « Le Ruling »	119
Section 3 – Les refacturations des coûts et les opérations de financement intragroupes	121
Sous-section 1 – Les dépenses directes engagées par le siège central de l'entreprise pour le compte de l'établissement stable	122
Sous-section 2 – Les frais de siège	123
Sous-section 3 – Les opérations de financement intragroupes	125
<b>Conclusion</b>	<b>128</b>
<b>Annexe : Enquête</b>	<b>130</b>
<b>I. Présentation générale de l'enquête</b>	<b>130</b>
A. Le champ de l'enquête et les caractéristiques de l'échantillon	130
B. Présentation détaillée du contenu du questionnaire	130
Première partie du questionnaire : Perception de la composante fiscale	131
Deuxième partie du questionnaire : Cadre conceptuel de l'optimisation fiscale	131

Troisième partie du questionnaire : La pratique de l'optimisation et de la planification fiscales .....	131
Contenu du questionnaire .....	131
<b>II. Analyse des réponses reçues .....</b>	<b>140</b>
Résultats de la première partie : Perception de la composante fiscale .....	140
Résultats de la deuxième partie : Cadre conceptuel de l'optimisation fiscale.....	141
Résultats de la troisième partie : La pratique de l'optimisation et de la planification fiscales .....	148
<b>Bibliographie .....</b>	<b>152</b>

## ABREVIATIONS

CDP-----	Code des Devoirs Professionnels de l'Ordre des Experts-comptables de Tunisie
CDPF-----	Code des Droits et Procédures Fiscaux
CII-----	Code d'incitations aux Investissements
CNSS-----	Caisse Nationale de Sécurité Sociale
COC-----	Code des Obligations et des Contrats
CSC-----	Code des Sociétés Commerciales
DGCF -----	Direction Générale du Contrôle Fiscal
DGELF-----	Direction Générale des Etudes et de la Législation Fiscale
DGI-----	Direction Générale des Impôts
FOPROLOS-----	Fonds de Promotion du Logement pour les Salariés
ICCA-----	Institut Canadien des Comptables Agréés
IFAC-----	International Federation of Accountants
IRPP-----	Impôt sur les Revenus des Personnes Physiques
IS-----	Impôt sur les sociétés
OCDE-----	Organisation pour la Coopération et le Développement Economique
O.E.C.T.-----	Ordre des Experts-comptables de Tunisie
ONU-----	Organisation des Nations Unies
SA -----	Société Anonyme
SARL-----	Société A Responsabilité Limitée
SUARL-----	Société Unipersonnelle A Responsabilité Limitée
TFP-----	Taxe de Formation Professionnelle
TVA-----	Taxe sur la Valeur Ajoutée

# INTRODUCTION

La fiscalité s'impose comme une préoccupation majeure de l'Etat et des entreprises nationales et internationales. Depuis le début du 20<sup>ème</sup> siècle, l'impôt est la source principale de financement de l'Etat et l'instrument essentiel de la politique économique et sociale en Tunisie<sup>1</sup>. L'impôt permet de couvrir les dépenses publiques et d'assurer une certaine redistribution de la richesse<sup>2</sup> pour maintenir la paix sociale et favoriser le développement humain. Pour l'entreprise, la fiscalité occupe aussi une place de choix en raison de son implication dans la quasi-totalité des décisions de gestion et de son incidence sur la compétitivité.

L'entreprise ne se contente plus aujourd'hui de remplir ses obligations fiscales par souci de sécurité. Elle passe d'une gestion passive à une gestion proactive de la charge fiscale en cherchant à optimiser sa fiscalité au lieu de la subir.

L'optimisation fiscale repose sur :

- L'instauration d'un climat favorisant la sécurité fiscale et juridique au sein de l'entreprise, essentiellement, par la satisfaction des trois conditions suivantes :
  - Le respect des obligations fiscales de forme ;
  - La tenue d'une comptabilité probante ;
  - La gestion proactive des risques.
- Une gestion optimisée permettant d'opter pour les choix fiscaux les plus pertinents et de tirer profit des avantages fiscaux prévus par la réglementation en vigueur, sans franchir les limites admises tels que l'abus de droit et l'acte anormal de gestion.

La recherche de l'optimisation fiscale intègre l'étude des différents coûts induits par les procédés fiscaux disponibles. Certains montages fiscalement avantageux nécessitent une restructuration coûteuse ou des coûts d'apprentissage élevés et d'une façon générale un coût de transaction exorbitant, ce qui peut entraîner des difficultés financières et menacer la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

---

<sup>1</sup> BACCOUCHE (N.), Droit fiscal, Tome 1, Ecole Nationale d'Administration, Editions CENTRE DE RECHERCHES ET D'ETUDES ADMINISTRATIVE, Tunis, 1993.

<sup>2</sup> Ibid, P 9.

L'entreprise se heurte, dans sa recherche de l'optimisation fiscale à un cadre juridique assez complexe et instable. Pour cela, elle fait souvent recours aux conseils de son expert-comptable.

Grâce à ses compétences techniques, sa présence dans la vie de l'entreprise et ses connaissances dans le domaine des affaires, l'expert-comptable est bien placé pour jouer le rôle de consultant fiscal en optimisation fiscale.

Généralement, le consulting fiscal s'inscrit dans le cadre d'une mission plus large ayant pour base l'élaboration des états financiers. Toutefois, il peut prendre d'autres formes tels que :

- L'assistance fiscale ;
- L'étude d'une situation fiscale ou de l'impact de la fiscalité sur un projet ;
- L'audit fiscal.

Pour répondre aux attentes de ses clients et les aider à gérer au mieux leurs affaires en tenant compte des contraintes et des dispositions fiscales en vigueur, l'expert comptable doit se doter des compétences suivantes :

- Compétences techniques ;
- Compétences comportementales ;
- Compétences en matière de gestion des risques.

Particulièrement, il doit rester vigilant au risque de se voir reprocher un manquement à ses obligations contractuelles ou une complicité dans les opérations de fraude et d'évasion fiscale. L'expert-comptable chargé d'une mission de consulting doit, au préalable, s'entendre expressément avec son client sur la nature et l'étendue de la mission. La rédaction d'une lettre de mission fixant les obligations réciproques de chacune des parties, permet à l'expert-comptable d'insérer des clauses de sauvegarde contractuelles contre certains risques liés à la mission.

Dans un service d'optimisation fiscale, l'expert-comptable met ses connaissances techniques à la disposition de l'entreprise cliente pour l'aider à optimiser sa fiscalité aux différents stades de sa vie : la création, le fonctionnement et le développement.

Au niveau international, l'expert-comptable peut aider les grandes sociétés à réussir leur planification fiscale internationale.

La planification fiscale porte, notamment, sur :

- Le choix du pays de rattachement ;
- Le choix du pays d'imposition ;
- Le problème des prix de transfert ;
- Les accords de partage de coûts et les opérations de financement intragroupes.

Le présent mémoire ayant pour objectif de traiter l'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés et le rôle de l'expert-comptable est construit en deux parties :

La première partie consacrée aux aspects théoriques, étudiera le cadre conceptuel de l'optimisation et de la planification fiscales. Elle comprendra deux chapitres :

- Le premier chapitre sera réservé à la définition de l'optimisation et de la planification fiscales, la mise en évidence de la différence entre ces notions et celles de fraude et d'évasion fiscales ainsi que la détermination des préalables et des limites de l'optimisation et de la planification fiscales.
- Le deuxième chapitre étudiera la mission de consulting fiscal exercée par l'expert-comptable quant à sa démarche, son étendue et ses limites. Sont ensuite étudiées, les normes d'exercice et les compétences nécessaires pour réussir ce type de mission avant de définir la responsabilité civile, pénale et disciplinaire que l'expert-comptable peut engager dans le cadre d'une mission de consulting fiscal.

La deuxième partie illustrera la pratique de l'optimisation et de la planification fiscale. Cette partie comprendra deux chapitres :

- Le premier chapitre sera réservé à l'intégration de l'optimisation et de la planification fiscales dans les phases de création, de fonctionnement et de développement de l'entreprise.
- Le deuxième chapitre traitera la planification fiscale internationale. Il s'intéressera à l'optimisation des choix fiscaux internationaux (choix du pays d'imposition, choix du pays de rattachement etc.), aux opérations intragroupes telles que le prix de transfert, les accords de partage de coût, et les opérations de financement.

La préparation de ce mémoire a été enrichie par les résultats d'une enquête portant sur l'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés. Menée auprès des experts-comptables à l'aide d'un questionnaire, l'enquête fournit des informations utiles sur les problématiques suivantes :

- La manière avec laquelle la composante fiscale est perçue ;
- Le cadre conceptuel de l'optimisation fiscale ;
- La pratique de l'optimisation et de la planification fiscale en Tunisie.

# **PREMIERE PARTIE : CADRE CONCEPTUEL DE L'OPTIMISATION FISCALE**

Le développement de l'entreprise nécessite une bonne gestion financière, commerciale, du personnel et bien entendu qui suppose une bonne gestion fiscale.

En effet, la bonne gestion fiscale ou « l'optimisation fiscale » (Chapitre 1) constitue de nos jours l'un des facteurs clés de succès de l'entreprise. L'attitude des chefs d'entreprise vis-à-vis de la fiscalité s'est développée. « De curatif, le comportement des chefs d'entreprise est devenu plus préventif, voir même offensif »<sup>3</sup>.

Pour aboutir à ses objectifs en matière de gestion fiscale, le chef d'entreprise fait recours à son expert-comptable pour demander son assistance et ses conseils. Cette mission de consulting fiscal (Chapitre 2), qui requiert une expertise fiscale de haut niveau, doit être exécutée dans un cadre légal prédéfini et conformément aux normes professionnelles, afin d'être à l'abri de tout fait pouvant menacer l'expert-comptable et engager sa responsabilité d'une part, et de réaliser les objectifs visés d'autre part.

## **CHAPITRE 1 – L'OPTIMISATION ET LA PLANIFICATION FISCALES**

---

La recherche de l'optimisation et la planification fiscales doit d'abord passer par une distinction claire entre ces notions et celles de la fraude et de l'évasion fiscales (Section 1), ensuite, par l'instauration d'un climat de sécurité fiscale au sein de l'entreprise (Section 2) et enfin par la maîtrise des limites de l'optimisation fiscale (Section 3).

---

<sup>3</sup> J. LORENZONI « *Du bon usage de la gestion et optimisation fiscale par l'expert-comptable dans les TPE* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, France, 2001, P 13.

## **Section 1 – Optimisation et planification fiscales, fraude et évasion fiscales**

---

L'optimisation et la planification fiscales (Sous-section 1) s'érigent en éléments de survie et de réussite de l'entreprise en raison de l'effet significatif de la charge de l'impôt ainsi que de la multitude d'opportunités offertes par le droit fiscal Tunisien (Sous-section 2). Cependant, ces techniques ne doivent pas être confondues avec les notions de fraude et d'évasion fiscales (Sous-section 3).

### **Sous-section 1 – L'optimisation et la planification fiscales**

---

Selon J. C. PAROT<sup>4</sup>, la gestion fiscale « consiste dans l'ensemble des actions et des décisions prises par l'entreprise pour maîtriser et réduire sa charge fiscale avec la plus grande efficacité et sans l'exposer à des risques supérieurs à l'économie qu'elle a pu réaliser ». Néanmoins, les choix les plus avantageux à l'entreprise sur le plan fiscal (§1), doivent prendre en considération les limites d'opportunité relatives à la stratégie globale de l'entreprise et à ses capacités financières et techniques (§2).

#### **§1. L'optimisation fiscale**

---

« L'optimisation fiscale, peut être définie comme l'emploi de procédés légaux, dans le but de minimiser la charge fiscale que le contribuable aurait normalement supportée »<sup>5</sup>.

Selon R. YAICH<sup>6</sup>, l'optimisation fiscale consiste à minimiser principalement l'impôt sur les bénéficiaires afin de maximiser le résultat net après impôt dans le contexte des contraintes économiques de l'entreprise.

Il s'agit donc d'un ensemble de décisions, procédés et choix effectués permettant de minimiser principalement la charge fiscale afin de maximiser le résultat net après impôt tout en prenant en considération les paramètres de gestion et le contexte économique de l'entreprise.

A un niveau avancé, la recherche d'une optimisation fiscale efficace et efficiente s'inscrit dans une démarche plus large de planification fiscale.

---

<sup>4</sup> J. C. PAROT, cité par Y. ELFELAH in « *La gestion fiscale des entreprises (cas de la Tunisie)* », Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en finances publiques, option fiscalité, Institut d'Economie Douanière et de Fiscalité 2003, P 8.

<sup>5</sup> V. BESANCON « *Optimisation fiscale et abus de droit : l'exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis 1994* », Mémoire en vue de l'obtention du D.E.A. de droit des affaires, Université ROBERT SCHUMAN, STRASBOURG III, 2000.

<sup>6</sup> R. YAICH « *Fiscalité et performance de l'entreprise, rôle de l'expert-comptable* », RCF N°52, 2001, P 22.

## **§2. La planification fiscale**

---

Selon M. SCHOLES et M. WOLFSON<sup>7</sup>, « la planification fiscale consiste à viser la performance maximale en recherchant la minimisation de tous les coûts, aussi bien les coûts fiscaux que les coûts de transaction ».

La planification fiscale ne signifie pas, uniquement, la minimisation de la charge fiscale. En effet, dans les pays où les coûts de transaction sont élevés, la mise en place de stratégie visant à minimiser la charge fiscale, peut engendrer des coûts exorbitants au niveau des aspects autres que fiscaux de telle sorte qu'une stratégie de minimisation de l'impôt peut se montrer non efficiente<sup>8</sup>.

« Une planification fiscale efficace requiert de celui qui l'effectue les trois conditions suivantes :

- Toutes les conséquences fiscales d'une certaine transaction doivent être prises en compte du point de vue de toutes les parties concernées par la transaction ;
- Dans les décisions de financement et d'investissement, doivent être considérés, non seulement les impôts explicites (c'est-à-dire ceux payés directement aux autorités fiscales), mais aussi les impôts implicites (c'est à dire ceux qui sont payés indirectement sous la forme de taux de rentabilité plus faible sur les investissements bénéficiant de bonifications fiscales) ;
- Reconnaître que les impôts ne sont qu'un aspect des coûts, et que tous les coûts doivent être pris en compte. Certains montages fiscalement avantageux nécessitent une restructuration coûteuse de la société »<sup>9</sup> ou des coûts d'apprentissage assez élevés.

Notons que l'analyse des réponses au questionnaire fait ressortir que la majorité des personnes interrogées confirment l'importance élevée de la composante économique dans la prise des décisions stratégiques. Autrement dit, les conséquences fiscales ainsi que leur coût ne doivent pas constituer le critère de base dans de prise de décision, l'objectif principal de la planification fiscale n'étant pas la minimisation des impôts uniquement.

---

<sup>7</sup> M. SCHOLES et M. WOLFSON, cité par R.YAICH, in « *Fiscalité et performance de l'entreprise, rôle de l'expert-comptable* », op.cit, P 22.

<sup>8</sup> M. SCHOLES et M. WOLFSON, *Fiscalité et stratégie d'entreprise*, Editions PUF, 1996, P 9.

<sup>9</sup> M. SCHOLES et M. WOLFSON, *Fiscalité et stratégie d'entreprise*, op.cit, P 9.

## **Sous-section 2 – Le pourquoi de l'optimisation et de la planification fiscales**

---

Les entreprises font souvent recours à un consultant fiscal pour alléger leur charge fiscales en raison de son effet significatif sur la performance de l'entreprise d'une part (§1), et pour profiter des options offertes et des avantages préconisés par la réglementation en vigueur (§2).

### **§1. Les effets de l'impôt sur les entreprises : manque de neutralité fiscale**

La charge fiscale a une incidence directe sur la concurrence et sur la trésorerie de l'entreprise.

#### **1. Incidence de la fiscalité sur la concurrence**

«Si deux actifs dégagent des cash-flows identiques, mais que l'un est taxé plus lourdement que l'autre, le prix de l'actif favorisé fiscalement sera supérieur à celui de l'actif plus fortement imposé»<sup>10</sup>.

L'impôt est l'un des éléments qui composent le coût de revient pour l'entreprise. Par conséquent, il influence le prix de vente des produits commercialisés. En effet, une augmentation des taux de l'imposition de l'entreprise, par exemple, entraîne une augmentation du coût de revient impliquant la nécessité d'une augmentation des prix de vente pour préserver la marge bénéficiaire. Une telle augmentation aura probablement pour effet la réduction des ventes au profit des produits les moins fiscalisés, ce qui peut avoir une mauvaise répercussion sur le chiffre d'affaires de l'entreprise.

#### **2. Incidence de la fiscalité sur la trésorerie de l'entreprise**

«La fiscalité de la firme est constituée par l'ensemble des prélèvements pécuniaires obligatoires qu'elle subit, effectués par les administrations publiques à titre définitif et sans contrepartie immédiate ou directe»<sup>11</sup>.

La charge fiscale a souvent un effet négatif sur la trésorerie de l'entreprise. L'importance des prélèvements fiscaux est fonction de plusieurs variables telles que le volume d'activité de l'entreprise, les salaires versés etc. La minimisation de la charge de l'impôt par l'utilisation des différentes techniques d'optimisation peut avoir un effet

---

<sup>10</sup> M. SCHOLLES et M. WOLFSON, *Fiscalité et stratégie d'entreprise*, op.cit, P 127.

<sup>11</sup>B. BOBE et P. LIAU, cités par S. ZGHAL, in « *La gestion fiscale de l'entreprise* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, 1997, P 56.

positif sur la trésorerie de l'entreprise et contribue indirectement à l'amélioration de ses performances<sup>12</sup>.

## **§2. Les options offertes aux contribuables**

---

A l'instar de la majorité des systèmes fiscaux, le droit fiscal tunisien se caractérise par l'existence de plusieurs choix fiscaux offerts aux contribuables dont à titre d'exemples :

- La possibilité de choisir entre différents régimes d'amortissements possibles<sup>13</sup> ;
- La possibilité de choisir entre l'étalement de certaines charges sur plusieurs exercices ou l'imputation intégrale à l'exercice au cours duquel elles sont engagées<sup>14</sup>.

L'optimisation fiscale consiste ainsi à choisir le régime fiscal le plus favorable permettant de gérer le résultat imposable.

## **§3. Les avantages prévus par la réglementation fiscale en vigueur**

---

La réglementation fiscale tunisienne, notamment, le C.I.I. offre des avantages fiscaux importants qui varient selon la nature de l'activité de l'entreprise ou selon son emplacement géographique.

Toutefois, l'importance de l'effet de ces avantages se trouve affectée par l'ampleur des insuffisances dont souffre le droit commun d'une part, et certaines pratiques administratives d'autre part, remettant ainsi en question la compétitivité du système fiscal<sup>15</sup>.

Selon une étude faite par F. DERBEL<sup>16</sup> à travers une enquête menée sur cent entreprises Tunisiennes, le taux d'imposition effectif sans tenir compte des avantages fiscaux s'élève à 43,75% ce qui démontre selon l'auteur que les avantages fiscaux ne sont en réalité qu'un palliatif aux insuffisances du système de droit commun.

---

<sup>12</sup> L'analyse des réponses au questionnaire fait ressortir que la majorité des experts-comptables interrogés considèrent que l'optimisation fiscale tire son importance, dans un premier rang, de l'effet de la composante fiscale sur la performance de l'entreprise.

<sup>13</sup> Voir deuxième partie, Chapitre 1, Section 2, § 5.

<sup>14</sup> Voir deuxième partie, Chapitre 1, Section 2, § 1.

<sup>15</sup> On peut prendre à titre d'exemple la déductibilité partielle des provisions pour dépréciation des créances, des stocks et des actions cotées en bourse, la non déductibilité des provisions pour risques, la non déductibilité du salaire du gérant majoritaire de SARL, la non déductibilité des amortissements des terrains de carrière, les déductions très limitées au titre des enfants à charge, parents à charge, chef de famille etc.

<sup>16</sup> F. DERBEL, cité par R. YAICH, in *Théorie et principes fiscaux*, Editions Raouf YAICH, 2004, P104.

Dans ce contexte caractérisé par une pression fiscale assez importante, il est devenu indispensable pour les entreprises Tunisiennes d'utiliser au mieux les opportunités fiscales disponibles sans tomber ni dans la fraude, ni dans l'évasion fiscale.

### **Sous-section 3 – La fraude et l'évasion fiscales**

---

Il convient de distinguer l'optimisation fiscale, de la fraude fiscale (§1) d'une part, et de l'évasion fiscale (§2) d'autre part. Les trois notions, qui sont parfois difficiles à cerner en raison de la similitude de leur objectif à savoir la minimisation de la charge fiscale, relèvent en fait de réalités différentes.

#### **§1. La fraude fiscale**

---

Dans son rapport consacré à l'évasion et la fraude fiscale internationale, le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E a défini la fraude comme étant « toute action du contribuable qui implique une violation à la loi, lorsqu'on peut prouver que l'intéressé a agi dans le dessin délibéré d'échapper à l'impôt »<sup>17</sup>.

« La fraude fiscale serait donc déterminée par deux éléments cumulatifs : l'irrégularité de l'opération et la mauvaise foi du contribuable<sup>18</sup> »<sup>19</sup>. Ces deux éléments constituent les deux critères qui distinguent la fraude de l'optimisation. En effet, alors que la fraude est caractérisée par une violation délibérée à la loi en vue de minimiser l'impôt, l'optimisation fiscale se base essentiellement sur le respect scrupuleux des impératifs de la loi et sur l'utilisation des meilleurs procédés légaux offerts par la législation fiscale en vigueur en vue de permettre au contribuable de recourir à la solution qui lui est plus favorable.

#### **§2. L'évasion fiscale**

---

Selon le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E.<sup>20</sup>, l'évasion fiscale est caractérisée par la réunion des trois éléments suivants :

---

<sup>17</sup> Le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E, cité par le CONSEIL DES IMPOTS de France in « *Fiscalité et vie des entreprises* », 13<sup>ème</sup> rapport au président de la république, Tome 1, 1994, P 293.

<sup>18</sup> La mauvaise foi constitue le critère de distinction entre la fraude et l'erreur en matière fiscale. En effet, l'erreur (ex : calcul erroné de l'amortissement) est généralement commise de bonne foi contrairement à la fraude qui est caractérisée par la mauvaise foi du contribuable. La vente effectuée sans facture pour échapper au paiement de l'impôt direct et de la TVA. constitue à ce titre un parfait exemple d'illustration de la fraude.

<sup>19</sup> CONSEIL DES IMPOTS de France, *Fiscalité et vie des entreprises*, 13<sup>ème</sup> rapport au président de la république, 1994, P 293.

<sup>20</sup> Le comité des affaires fiscales de l'O.C.D.E, cité par le CONSEIL DES IMPOTS de France in « *Fiscalité et vie des entreprises* », 13<sup>ème</sup> rapport au président de la république, Tome 1, op.cit, P 294.

- Un élément de détournement de l'intention du législateur, soit que le contribuable profite des failles de la législation, soit qu'il applique des dispositions légales à des fins autre que prévues ;
- Un élément d'artifice, qui consiste en ce que les dispositions prises par le contribuable n'ont pas de véritables justifications ou une justification différente de celle qui est affichée<sup>21</sup> ;
- Un élément de confidentialité, le contribuable cherchant à préserver le secret du procédé, condition parfois prévue par le contrat de vente lorsqu'il est proposé par un conseil fiscal.

## **Section 2 – Les préalables à l'optimisation et à la planification fiscales, assurer une gestion fiscale sécurisée**

---

Aboutir à une gestion fiscale optimale des affaires de l'entreprise, nécessite au préalable la préparation d'un champ favorable caractérisé surtout par une sécurité fiscale.

Une gestion fiscale sécurisée repose sur trois axes essentiels:

- L'évitement des erreurs fiscales pénalisantes (Sous-section 1) ;
- Le respect des règles fiscales de forme (Sous-section 2) ;
- La tenue d'une comptabilité probante (Sous-section 3).

### **Sous-section 1 – L'évitement des erreurs fiscales pénalisantes**

---

Avant d'optimiser, il faut tout d'abord commencer par ne pas commettre d'erreurs fiscales. Ces erreurs sont généralement imputées à la non-conformité à la réglementation fiscale (§1) ou aux divergences entre les textes comptables et les textes fiscaux (§2).

#### **§1. La non-conformité à la réglementation fiscale**

---

L'inobservation de certaines prescriptions du droit fiscal peut engendrer des sanctions fiscales assez graves. Les cas de la constatation de certaines immobilisations en charges ou de non respect de certaines conditions exigées pour le bénéfice d'un avantage fiscal sont à cet égard deux parfaits exemples d'illustration.

---

<sup>21</sup> La création d'une société dans un paradis fiscal dans le but de lui transférer indirectement des bénéfices et profiter du différentiel d'impôt, constitue à ce titre un exemple d'illustration.

## 1. Distinction entre immobilisations et charges

La comptabilisation de certaines dépenses parmi les charges de l'exercice alors que les règles fiscales prévoient que ces dépenses doivent être capitalisées et comptabilisées parmi les immobilisations est une erreur fiscale dont les conséquences pèsent parfois lourdement sur l'entreprise. En effet, « la doctrine administrative sanctionne la comptabilisation d'une immobilisations en charges par :

- la non déductibilité de la charge ;
- la non déductibilité de l'amortissement non constaté »<sup>22</sup>.

En outre, pour les contrats de leasing déjà en cours avant le 1/1/2008, la comptabilisation des immobilisations acquises dans le cadre des dits contrats, parmi les actifs immobilisés de l'entreprise, alors que le droit fiscal exige la comptabilisation en charge des loyers y afférents, est sanctionnée, selon la doctrine administrative d'une part par la non déductibilité fiscale de la charge de loyer, puisqu'elle n'a pas été comptabilisée et d'autre part par la non déductibilité de l'amortissement constaté en charges de l'exercice, puisque le droit fiscal soutenait que cette immobilisation ne relève pas du patrimoine de l'entreprise.

## 2. Déchéance des avantages fiscaux

Le contribuable doit satisfaire généralement à certaines conditions particulières pour bénéficier d'avantages fiscaux tels dans les cas de dégrèvement financier<sup>23</sup>, de dégrèvement physique<sup>24</sup> ou d'exonération du bénéfice<sup>25</sup>. Le non respect de l'une des

---

<sup>22</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007*, Editions Raouf YAICH, 2007, P 112.

<sup>23</sup> Selon les termes de l'article 7-1 du C.I.I., le bénéfice d'un dégrèvement financier est subordonné à :

- la tenue d'une comptabilité régulière conformément au système comptable des entreprises et ce pour les sociétés ainsi que pour les personnes exerçant une activité commerciale ou non commerciale telle que définie par le code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés;
- l'émission de nouvelles parts sociales ou action ;
- la non réduction du capital pendant une période de 5 ans à partir du 1er janvier de l'année qui suit celle de la libération du capital souscrit sauf dans le cas de réduction pour résorption des pertes ;
- la présentation lors du dépôt de la déclaration de l'impôt sur le bénéfice par les bénéficiaires de la déduction, d'une attestation de libération de capital souscrit ou de tout autre document équivalent ».

<sup>24</sup> A cet effet, l'article 7-1 du C.I.I., subordonne le bénéfice du dégrèvement physique, pour les sociétés qui investissent tout ou partie de leurs bénéfices au sein d'elles même au respect des conditions suivantes :

- les bénéfices réinvestis doivent être inscrits dans un « compte spécial d'investissement » au passif du bilan et incorporés dans le capital de la société avant le délai de dépôt de déclaration définitive au titre des bénéfices de l'année au cours de laquelle la déduction a eu lieu ;
- la déclaration de l'impôt sur les sociétés doit être accompagnée du programme d'investissement à réaliser ;
- 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 ;
- le capital ne doit pas être réduit durant les cinq années qui suivent la date de l'incorporation des bénéfices et revenus réinvestis, sauf dans le cas de réduction et de résorption des pertes ».

conditions peut entraîner la déchéance de l'avantage obtenu et par conséquent le paiement de l'économie d'impôt dont a bénéficié l'entreprise majorée des pénalités de retard<sup>26</sup>.

## **§2. Divergences entre les textes comptables et les textes fiscaux**

---

### **1. Complémentarité et divergences entre comptabilité et fiscalité**

Le droit fiscal Tunisien exige, pour les personnes morales et les personnes physiques imposées selon le régime réel, la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises<sup>27</sup>.

En effet, « en matière de détermination du résultat imposable, le système fiscal Tunisien présente un compromis entre deux solutions : établir les règles fiscales en matière d'évaluation et de détermination de la matière imposable et accepter les règles comptables comme base de départ »<sup>28</sup>.

De même, le bénéfice de certains avantages fiscaux est subordonné à la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable.

Ainsi, d'une part la législation fiscale exige la tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises, se base sur le résultat comptable pour la détermination du résultat fiscal imposable, rattache la déductibilité fiscale d'une charge ou le bénéfice d'un avantage fiscal à la comptabilisation de l'opération<sup>29</sup>, et d'autre part

---

<sup>25</sup> L'exemple de l'hébergement et de la restauration des étudiants est édifiant à ce titre. En effet, l'article 39-III-(Nouveau) du C.I.I. rattache le bénéfice de l'exonération du bénéfice pendant dix ans à l'exploitation du projet conformément aux dispositions de l'arrêté du ministre de l'enseignement supérieur, de la recherche scientifique et de la technologie du 17 octobre 2003, portant approbation du cahier des charges relatifs à l'hébergement universitaire privé (JORT n°86 du 28 octobre 2003) au respect de certaines conditions telles que « l'engagement du promoteur à réaliser le projet dans un délai de trois ans à compter de la date de son approbation par le ministère de tutelle du secteur et l'exploitation directe du projet pendant une période de 10 ans ».

<sup>26</sup> A ce titre, l'article 65 du C.I.I. dispose « Les bénéficiaires des avantages prévus par le présent code en sont déchus en cas de non respect de ses dispositions ou de non commencement d'exécution du projet d'investissement dans un délai d'un an à partir de la date de la déclaration d'investissement. En outre, les promoteurs sont tenus en cas de non réalisation du projet ou de détournement illégal de l'objet initial de l'investissement, de rembourser les primes et avantages octroyés majorés des pénalités de retard telles que prévues par l'article 63 du présent code ».

<sup>27</sup> L'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS dispose à cet effet : « Sont assujettis à la tenue d'une comptabilité conforme à la législation comptable des entreprises, les personnes morales visées à l'article 4 et à l'article 45 du présent code, les personnes physiques soumises à l'impôt sur le revenu au titre des bénéfices industriels et commerciaux ou des bénéfices non commerciaux ainsi que toute personne physique qui opte à l'imposition selon le régime réel ».

<sup>28</sup> F. CHOYAKH « *la gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, F.S.E.G, Sfax, 2006, P 14.

<sup>29</sup> L'article 7-1 du C.I.I. subordonne le bénéfice d'un dégrèvement physique à l'inscription des bénéfices réinvestis dans un « compte spécial d'investissement » au passif du bilan et à l'incorporation dans le capital de la société avant la fin de l'année au cours de laquelle la déduction a eu lieu. Cependant, cette condition ne peut être satisfaite en pratique si le résultat fiscal est bénéficiaire alors que le résultat comptable est déficitaire ce qui expose l'entreprise à un risque fiscal important. A cet effet, la DGELF précise dans une prise de position (44) du 6 janvier 2006, que dans

elle n'accepte pas certaines règles comptables édictées par les normes comptables<sup>30</sup> ce qui amène systématiquement à une certaine divergence entre la comptabilité et la fiscalité.

## 2. Règles clefs pour la résolution des divergences entre la comptabilité et la fiscalité

Selon R. YAICH<sup>31</sup>, « la tenue d'une comptabilité comme son contrôle exigent pour être à même de cerner les divergences et procéder aux retraitements nécessaires visant à rapprocher comptabilité fiscalité :

- une bonne connaissance des méthodes et règles comptables ;
- une bonne connaissance des prescriptions fiscales ».

Aussi peut on conclure que la résolution des divergences entre la comptabilité et la fiscalité passe au préalable par une haute compétence fiscale et comptable.

Au delà, le principe de l'autonomie du droit fiscal amène l'entreprise à procéder à l'application de la prescription fiscale au détriment de celle comptable à chaque fois ou il y a une divergence et cela en procédant aux retraitements et ajustements nécessaires dans le tableau de détermination du résultat fiscal<sup>32</sup>.

### **Sous-section 2 – Le respect des règles fiscales de forme**

---

Dans plusieurs cas, les contribuables se trouvent redressés en raison du défaut de respect de certaines règles de formes prévues par la législation fiscale en vigueur sans qu'il n'y ait réellement une fraude ou insuffisance au niveau du bénéfice imposable déclaré. Les sanctions qui frappent les contribuables dans ces cas et qui paraissent aux yeux de ces derniers comme étant toujours injustes, ont souvent des conséquences

---

le cas où l'entreprise enregistre un résultat comptable déficitaire, elle ne peut bénéficier du dégrèvement physique même si son résultat fiscal est bénéficiaire.

<sup>30</sup> L'exemple des provisions pour dépréciation des stocks est édifiant à ce titre. En effet, selon la norme comptable N°4, la provision comptable tient compte des frais de distribution lors de la détermination de la valeur de réalisation nette de la marchandise provisionnée, alors que, conformément aux dispositions de l'article 12-4 du code de l'IRPP la provision fiscale n'en tient pas compte.

<sup>31</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2006*, Editions Raouf YAICH, 2006, P 47.

<sup>32</sup> A cet effet, R. YAICH pose la règle suivante pour la résolution des divergences entre la comptabilité et la fiscalité :

« Lorsque une règle comptable formulée dans le système comptable des entreprises 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 des entreprises qui ne heurtent aucune disposition expresse de la réglementation fiscale s'imposent comme règles communes aux deux matières : la comptabilité financière et le droit fiscal » (R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2006*, op.cit, P 48).

financières très lourdes. Pour cela, l'entreprise doit accorder une attention particulière au respect de ces obligations de forme<sup>33</sup> dont notamment :

- la tenue des livres comptables obligatoires (§1) ;
- le dépôt de certains logiciels au bureau de contrôle (§2) ;
- les pièces justificatives probantes (§3) ;
- la déclaration annuelle des revenus (§4) ;
- la déclaration de l'employeur (§5).

### **§1. La tenue des livres comptables obligatoires**

---

Selon l'article 62 du code de l'IRPP & IS, toutes les sociétés soumises à l'impôt sur les bénéfices sont soumises à l'obligation de tenir une comptabilité conforme au système comptable Tunisien. La tenue d'une comptabilité régulière implique aux termes de l'article 11 de la loi n°96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises, la tenue d'un journal général et d'un livre d'inventaire côtés et paraphés.

Selon R. YAICH<sup>34</sup>, et par soucis de prudence, « il est de bonne pratique de faire coter et parapher de nouveaux livres dès que l'utilisation des livres en cours est entamée ». En effet, lors d'un contrôle fiscal et en cas de défaut de tenue des livres comptables obligatoires, l'entreprise peut encourir le risque de rejet de comptabilité et de recours de l'administration fiscale aux éléments extracomptables<sup>35</sup>, ce qui peut aboutir parfois à la réclamation de montants redressés très pénalisants au contribuable.

### **§2. Dépôt de certains logiciels au bureau de contrôle**

---

Les entreprises dont la comptabilité est informatisée doivent conformément à la réglementation fiscale déposer au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent, une copie du programme comptable et fournir toutes les informations sur le matériel utilisé<sup>36</sup>.

---

<sup>33</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007*, Editions Raouf YAICH, 2007, P 59.

<sup>34</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2006*, op.cit, P 25.

<sup>35</sup> Dans une prise de position (463) du 20 juin 2001, la DGCF a précisé que le retard dans la cote et paraphe des livres comptables obligatoires ne constitue pas un motif suffisant de rejet de comptabilité dès lors que le retard n'affecte pas la fiabilité de la comptabilité de l'entreprise concerné.

« تبعا لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي تطلبون من خلاله إيضاحات حول وجهة رفض المحاسبة بسبب تأخير في ترقيم دفاتر المحاسبة والتأشير عليها من قبل المحكمة، يشرفني إحاطتكم علما، أن مجرد التأخير في ترقيم دفاتر المحاسبة والتأشير عليها من قبل المحكمة لا يعد سببا كافيا لرفض المحاسبة إذا كان هذا التأخير لا يمس بأمانة المحاسبة ».

<sup>36</sup> Aux termes de l'article 62 du code de l'IRPP et de l'IS, les entreprises qui tiennent leur comptabilité sur ordinateur doivent :

De même, les entreprises qui utilisent un programme de facturation doivent, selon la doctrine administrative, déposer au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent un exemplaire dudit programme sur support magnétique<sup>37</sup>.

Néanmoins, la Direction Générale du Contrôle Fiscal a précisé que le défaut de dépôt d'un exemplaire du programme informatique ne peut constituer à lui seul un motif de rejet de la comptabilité<sup>38</sup>.

### **§3. Pièces justificatives probantes**

En matière de facturation, la doctrine administrative a considérablement alourdi le poids du formalisme. En effet, alors que l'article 18 du code de la TVA a seulement stipulé que les factures doivent être prénumérotées dans une série continue, la doctrine administrative a interdit aux entreprises disposant de plusieurs points de vente d'avoir plus qu'une série de facturation ce qui est de nature à entraver le système de facturation et à perturber le contrôle interne de l'entreprise<sup>39</sup>.

Pour être probantes, les pièces justificatives doivent porter toutes les mentions obligatoires prévues par le paragraphe 2 de l'article 18 du code de la TVA (Identification fiscale, numéro, date, désignation du bien, prix hors taxe, taux et montants de la TVA...).

- déposer contre accusé de réception, au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent, un exemplaire du programme initial ou modifié sur support magnétique ;
- informer ledit bureau de la nature du matériel utilisé, du lieu de son implantation et de tout changement apporté à ces données.

<sup>37</sup> Dans une prise de position (2219) du 19 décembre 2003 la DGELF a précisé que les entreprises utilisant un programme de facturation doivent déposer au bureau de contrôle des impôts dont elles relèvent un exemplaire dudit programme sur support magnétique.

« تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي أفدتم بمقتضاه أن إحدى الشركات التونسية تقوم بتحرير فواتير البيع باستعمال منظومة إعلامية وطلبتم معرفة هل أن المؤسسة ملزمة بإيداع وثائق أو حامل ممغنط يتعلق بالمنظومة الإعلامية لدى مكتب مراقبة الأداءات، يشرفني إعلامكم أنه طبقاً لأحكام الفصل 62 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات يتعين على الأشخاص الذين يسكنون محاسبتهم بواسطة الحاسوب إيداع نسخة من البرنامج الأولي أو المنقح مسجلة على أشرطة مغناطيسية.

وباعتبار أن الفوترة تعتبر أساس المحاسبة وتساهم في ضبط رقم المعاملات الذي يتم على أساسه ضبط النتيجة الخاضعة للضريبة فإن المؤسسة مطالبة بإيداع نسخة من المنظومة الإعلامية المتعلقة بتحرير الفواتير لدى مصالح المراقبة الجبائية. »

<sup>38</sup> La Direction Générale du Contrôle Fiscal (DGCF), prise de position (346) du 3/5/1997.

<sup>39</sup> Dans une prise de position (242) du 19 février 2001, la DGELF a précisé que les assujettis à la TVA sont tenus d'utiliser des factures numérotées dans une seule série ininterrompue abstraction faite du nombre des points de vente de la société.

« تبعاً لمكتوبكم المشار إليهما بالمرجع أعلاه والذين أعلمتموني بمقتضاهما أن لمؤسستكم نقطة بيع بالمصنع وأربع دوريات تجوب كامل تراب الجمهورية وتسالون عن إمكانية إصدار فواتير مرقمة في عدة سلاسل فرعية مسترسلة بحيث يكون مع كل موزع سلسلة خاصة تحمل رمزا خاصا على منوال : FR n° S1/0001, FR n° S2/0001 إلخ... »

جواباً، يشرفني إعلامكم أنه طبقاً للفقرة III-1 من الفصل 18 من مجلة الأداء على القيمة المضافة يجب على الخاضعين للأداء على القيمة المضافة أن يستعملوا فواتير مرقمة حسب سلسلة منتظمة وغير منقطعة.

وبالتالي فإنه يتعين على مؤسستكم استعمال فواتير مرقمة حسب سلسلة منتظمة وحيدة وغير منقطعة في كل الحالات سواء تم البيع بالمصنع أو خارجه. »

En pratique, si l'une des mentions substantielles visées par l'article 18 du code de la TVA, notamment le code d'assujetti, fait défaut, l'administration fiscale n'accepte pas la récupération de la TVA et peut même remettre en cause la déduction de la charge si la facture est dénuée de tout caractère probant.

Cette attitude de l'administration est incompatible avec le contexte économique tunisien. En effet, certaines entreprises, dont particulièrement celles de travaux publics, se trouvent souvent obligées de s'approvisionner auprès de forfaitaires établis dans des zones décentralisées qui s'abstiennent de délivrer des factures conformes aux dispositions de l'article 18 du code de TVA ou auprès de personnes n'ayant pas déposé une déclaration d'existence, qui refusent de délivrer toute pièces justificatives, ce qui est de nature à exposer l'entreprise à un risque fiscal assez grave.

#### **§4. Déclaration annuelle des revenus**

---

Le code de l'IRPP et de l'IS a exigé que la déclaration annuelle des revenus soit accompagnée d'une multitude d'états annexes<sup>40</sup> ce qui est de nature à compliquer la formalité de déclaration de l'impôt et à exposer l'entreprise à un risque fiscal, dans la mesure où la déductibilité de certaines charges est subordonnée à la présentation d'états détaillés, tels que le tableau des dons, celui des provisions pour dépréciations etc...

#### **§5. La déclaration de l'employeur**

---

La déclaration de l'employeur est une formalité complexe et présentant un risque élevé pour l'entreprise. En effet, alors que l'article 14-3 du code de l'IRPP et de l'IS<sup>41</sup> subordonne la déductibilité de certaines charges à leurs inscriptions sur la déclaration de l'employeur, on se heurte en pratique à une complication de doctrine administrative qui exige que certaines charges soient portées doublement sur la déclaration<sup>42</sup>, une fois

---

<sup>40</sup> Selon l'article 59-II et IV, du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les personnes morales doivent joindre à la déclaration annuelle :

- les états financiers, le tableau de détermination du résultat fiscal et un tableau d'amortissement ;
- un relevé détaillé des provisions pour dépréciations des créances douteuses, des stocks et de titres ;
- un relevé détaillé des dons et subventions ;
- un état des participations dépassant 10% du capital d'autres sociétés ;
- une attestation de libération du capital souscrit en cas de réinvestissement financier ainsi que la déclaration d'investissement.

De même si la société a réalisé un réinvestissement physique bénéficiant des avantages prévus par le C.I.I., elle doit joindre à sa déclaration annuelle une déclaration d'investissement.

<sup>41</sup> En vertu de l'article 14-3 du code de l'IRPP et de l'IS, les commissions, courtages, ristournes commerciales ou non, rémunérations occasionnelles et honoraires supportés par l'entreprise n'ouvrent pas droit à la déduction pour la détermination du résultat imposable, s'ils ne sont pas portés sur la déclaration de l'employeur.

<sup>42</sup> La doctrine administrative le rôle doit se limiter à l'interprétation de la loi n'hésite pas à jouer le rôle du législateur lorsqu'elle le juge opportun pour apporter à un ajout à la loi.

l'année de leur comptabilisation en charges à payer et l'autre l'année de leur paiement<sup>43</sup> ce qui exige un suivi particulier de ces charges.

De même, la doctrine administrative, exige la constatation de toute les remises hors factures initiales de ventes et les escomptes financiers sur la déclaration de l'employeur alors que l'article 14 ne prévoit cette obligation que pour les ristournes. Ces positions administratives ont rendu la préparation de la dite déclaration très compliquée et génératrice d'un risque d'erreur élevé<sup>44</sup>.

### **Sous-section 3 – La tenue d'une comptabilité probante**

La sécurité fiscale s'appuie essentiellement sur une comptabilité régulière (§1) et sincère (§2) ne générant aucun risque de rejet pouvant priver le contribuable de son ultime moyen de défense (§3). Notons dans ce cadre que le CDPF a prévu certaines sanctions qui pèsent sur les contribuables dans le cas de défaut de tenue de comptabilité ou dans le cas d'une comptabilité qui manque de régularité et de sincérité (§4).

#### **§1. La régularité**

La régularité peut être définie comme étant la conformité aux règles et procédures en vigueur. Dans ce sens, l'article premier de la loi n°96-112 du 30/12/1996 relative au

<sup>43</sup> Dans une prise de position (1366) du 3 mai 2003, la DGELF a précisé que les honoraires comptabilisés en charges à payer au cours de l'exercice mais qui n'ont pas encore été payés doivent être déclarés dans la déclaration de l'employeur deux fois :

- Une première fois (exercice N) avec indication qu'elles n'ont pas supporté de retenue à la source (même si la charge à payer a été estimée).
- Une deuxième fois (exercice N+1) au titre de l'exercice où elles supporteront la retenue à la source.

" لقد طلبتم ضمن مكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه معرفة ما إذا كان تقدير أتعاب المحاماة وأتعاب المحاسبين وغيرها المسجلة ضمن أعباء سنة مالية معينة في حساب "مصاريف للدفع" والتي لا يمكن معرفة مبلغها النهائي إلا في السنة الموالية يجب التصريح بها ضمن تصريح المؤجر المتعلق بسنة تسجيل الأعباء المذكورة أم لا، جوابا يشرفني إعلامكم بما يلي:

طبقا لأحكام الفصل 14 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات تكون العمولات وأجور الوساطة والانقاصات التجارية أو غيرها والتأجيرات الراجعة للأجراء وغير الأجراء مقابل عمل وقتي أو ظرفي خارج نشاطهم الأصلي والأتعاب قابلة للطرح بعنوان السنة المالية التي تحملتها وذلك شريطة التصريح بها ضمن تصريح المؤجر المنصوص عليه بالفصل 55 من نفس المجلة. وعلى هذا الأساس، وبصرف النظر عن دفع المبالغ المذكورة لمستحقيها من دونه، يبقى التصريح بهذه المبالغ ضمن تصريح المؤجر شرطاً من شروط طرحها حتى وإن تم ضبطها بصفة تقديرية.

وفي صورة دفع المبالغ لمستحقيها خلال سنة لاحقة للسنة التي تحملتها وإجراء الخصم من المورد عليها تبعاً لذلك بالنسبة للمبالغ الخاضعة للخصم من المورد لأحكام الفصولين 52 و 53 من المجلة المذكورة فإنه يتعين التصريح بها ضمن تصريح المؤجر بعنوان السنة التي تمت خلالها عملية الدفع"

<sup>44</sup> Dans une prise de position (906) du 21 mai 2001 la DGELF a précisé que les ristournes non portées sur la déclaration de l'employeur sont sanctionnées par la non déductibilité du montant omis de l'assiette imposable.

" لقد طلبتم ضمن مكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه معرفة النظام الجنائي الذي تخضع له التخفيضات التجارية التي تقوم بها المؤسسة يومياً في إطار عمليات البيع وشروط طرحها، كما طلبتم معرفة إن كانت مقتضيات الفصولين 14 و 55 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات تطبق على هذه التخفيضات كما هو الحال بالنسبة للانقاصات التجارية أو غيرها. جواباً، يشرفني إعلامكم بما يلي:

1) بالنسبة إلى التخفيضات الممنوحة في إطار الفاتورة المتعلقة بعملية البيع:

في هذه الحالة باعتبار أن احتساب سعر البيع يأخذ بالاعتبار التخفيضات التجارية الممنوحة في إطار نفس الفاتورة المتعلقة بعملية البيع. فإن هذه التخفيضات لا تطرح من قاعدة الربح الخاضع للضريبة وكذلك فإن المؤسسة غير مطالبة بالتصحيح على هذه المبالغ ضمن التصريح المشار إليه بالفصل 55 المذكور.

2) بالنسبة إلى التخفيضات الأخرى:

لا تقبل للطرح لضبط الربح الخاضع للضريبة الإنقاصات التجارية الأخرى أو غير التجارية، إلا في صورة تبريرها بفواتير تعديلية وتضمينها بالمحاسبة والتصحيح عليها ضمن التصريح المنصوص عليه بالفقرة III من الفصل 55 من المجلة المذكورة. »

système comptable des entreprises met à la charge de toute personne assujettie à la tenue d'une comptabilité en vertu de la législation fiscale en vigueur d'être conforme aux règles et principes comptables prévus par la loi 96-112 du 30/12/1996.

Pour être régulière, la comptabilité doit satisfaire certaines conditions de fonds et de formes et suscite l'application de certaines règles prudentielles de sauvegarde.

### 1. Conditions de fond des enregistrements comptables

La tenue d'une comptabilité fiscalement régulière suscite le respect des règles prévues par le système comptable des entreprises. Ces règles reposent sur les quatre caractéristiques clés suivantes :

- la validité
- l'exhaustivité
- l'exactitude
- l'enregistrement

#### 1. La validité :

Les écritures comptables doivent refléter les transactions produites avec sincérité et objectivité, elles doivent être appuyées sur des pièces justificatives probantes<sup>45</sup>.

#### 2. L'exhaustivité :

Toutes les transactions ayant lieu au cours d'un exercice doivent être comptabilisés.

#### 3. L'exactitude :

Selon le système comptable des entreprises<sup>46</sup>, une comptabilité est exacte si « les montants des opérations sont correctement énoncés ou calculés. Les soldes sont correctement cumulés en terme de valeur, d'exercice comptable et de classement. Les actifs et passifs ont été correctement évalués et les montants exacts imputés aux postes de charges et de produits de l'exercice comptable correct ».

---

<sup>45</sup> Selon R. YAICH, « les écritures basées sur des pièces justificatives entachées d'insuffisances doivent faire l'objet d'un relevé que le comptable doit soumettre à la direction pour approbation ou en vue de prendre les mesures qu'elle juge appropriées. Les écritures basées sur le jugement de la direction (amortissement, provisions, certaines charges à payer, etc...) doivent donner lieu à un ordre d'écriture comptable signé par la direction compétente » (R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2006*, op.cit, P 13).

<sup>46</sup> Le système comptable des entreprises, la norme générale, 2<sup>ème</sup> partie §18.

#### 4. L'enregistrement:

Les produits et charges doivent être enregistrés rapidement après la survenance de la transaction et doivent être rattachés à l'exercice au cours duquel ils ont pris naissance.

### 2. Les conditions de forme de la tenue de la comptabilité

Selon l'article 11 de la loi n°96-112 du 30 décembre 1996 relative au système comptable des entreprises, toute personne assujettie à la tenue d'une comptabilité régulière doit obligatoirement tenir les documents suivants :

- Un journal général
- Un grand livre
- Une balance
- Un livre d'inventaire

#### 1. Un journal général :

Le journal général doit être coté et paraphé<sup>47</sup>. Il enregistre les transactions opérées par l'entreprise soit jour par jour soit sous forme de récapitulatifs au moins mensuelles et ce à condition de conserver les documents permettant de les reconstituer jour par jour (listing informatique).

Les enregistrements comptables sont portés sur le journal général dans un ordre chronologique, sans blanc ni rature ni altération de toute nature.

Le journal général est détaillé en autant de journaux auxiliaires que les besoins l'exigent.

#### 2. Un grand livre :

Les écritures du journal général sont portées sur ce livre. Le total des mouvements du journal doit être égal au total des mouvements du grand livre.

---

<sup>47</sup> Selon les termes du paragraphe II de l'article 11 de la loi n°96-112 du 30/12/1996 relative au système comptable des entreprises « le journal général et le livre d'inventaire sont cotés et paraphés au greffe du tribunal dans le ressort duquel est situé le siège de l'entreprise ou toute autre autorité compétente prévue par les législations fiscales. Les livres sont établis sans blanc ni altération de toute nature ».

Dans une prise de position (463) du 20 juin 2001, la DGCF a précisé que le retard dans la cote et paraphe des livres comptables obligatoires ne constitue pas un motif suffisant de rejet de comptabilité dès lors que le retard n'affecte pas la fiabilité de la comptabilité de l'entreprise concerné.

" تبعا لمكتو بكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي تطلبون من خلاله إيضاحات حول وجهة رفض المحاسبة بسبب تأخير في ترقيم دفاتر المحاسبة والتأشير عليها من قبل المحكمة، يشرفني إحاطتكم علما، أن مجرد التأخير في ترقيم دفاتر المحاسبة والتأشير عليها من قبل المحكمة لا يعد سببا كافيا لرفض المحاسبة إذا كان هذا التأخير لا يمس بأمانة المحاسبة"

Le grand livre est constitué par le relevé des comptes servant de base à l'établissement de la balance.

3. Une balance :

Il s'agit d'un état récapitulatif contenant les mouvements de la période et les soldes d'ouverture et de clôture<sup>48</sup>.

Le total des soldes d'ouverture et des mouvements de l'exercice doit être égal au total des mouvements du journal général.

4. Le livre d'inventaire :

Le livre d'inventaire doit être côté et paraphé. L'entreprise transcrit ses états financiers sur ce livre. Selon R. YAICH<sup>49</sup>, « il est de bonne pratique d'établir des détails justifiant les comptes et formalisant les travaux de vérification de concordance (déclarations, comptabilité, détail des regroupement des comptes dans les états de synthèses, etc...) dans un recueil relié pour chaque exercice».

**3. Règles prudentielles de sauvegarde des comptabilités informatisées**

A la fin de chaque exercice, l'entreprise doit procéder à une édition sur papier du grand livre, des journaux auxiliaires, de la balance et du listing de synthèse des mouvements à porter au journal général côté et paraphé.

De même, il est nécessaire de procéder à une sauvegarde sur supports magnétiques, en triple exemplaire au moins, des enregistrements comptables et des documents visés ci-dessus. Les copies de sauvegarde doivent être conservées dans des endroits différents.

Au cours de l'exercice, un enregistrement périodique (ex: par mois) doit avoir lieu.

« Compte tenu de l'importance des sauvegardes et de la gravité des conséquences inhérentes au risque de négligence dans ce domaine, l'exécution effective et matérielle des sauvegardes aussi bien papier qu'électronique doit être constatée par un responsable ou une personne indépendante »<sup>50</sup>.

---

<sup>48</sup> L'article 16 de la loi n°96-112 du 30/12/1996 relative au système comptable des entreprises dispose à cet effet « La balance est établie périodiquement et au moins une fois par exercice. La balance comporte les totaux des opérations et les soldes ouverts dans le grand livre ».

<sup>49</sup> R. YAICH, *l'impôt sur les sociétés 2006*, op.cit, P 15.

<sup>50</sup> Ibid, P 21.

## **§2. La sincérité**

---

Le plan comptable général français définit la sincérité comme étant « l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, évènements et situations »<sup>51</sup>.

Pour être sincère, la comptabilité doit satisfaire essentiellement les éléments suivants :

- La séparation du patrimoine de l'entreprise et celui des dirigeants<sup>52</sup> ;
- L'exhaustivité et la réalité des enregistrements comptables<sup>53</sup>.

### **1. La séparation du patrimoine de l'entreprise et celui du dirigeant**

Pour être qualifiée de sincère, la comptabilité doit faire une distinction claire entre le patrimoine de l'entreprise et celui de son dirigeant. Une importance particulière doit être accordée aux points suivants :

- S'assurer que le dirigeant n'a pas procédé à un encaissement dans son compte personnel des recettes propres à l'entreprise directement ou suite à un endossement de traites.
- Etre capable de justifier la provenance des apports faits par les associés à la société. Ainsi, lorsque le dirigeant verse un montant en espèce dans la trésorerie de l'entreprise pour satisfaire à ses besoins de financement ou dans le cadre d'une augmentation de capital, il doit préparer un dossier dans lequel il apporte la preuve de l'origine des fonds ou que ses revenus personnels déclarés lui permettent de réaliser une telle opération.

A défaut, l'administration fiscale peut considérer ces apports de fonds comme étant des bénéfices non déclarés et redresser la situation fiscale de l'associé et éventuellement de la société<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> Plan comptable général Français, cité par J. LORENZONI in « *Du bon usage de la gestion et optimisation fiscale par l'expert-comptable dans les TPE* », op.cit, P 37.

<sup>52</sup> J. LORENZONI in « *Du bon usage de la gestion et optimisation fiscale par l'expert-comptable dans les TPE* », op.cit, P 37.

<sup>53</sup> Ibid, P41.

<sup>54</sup> En vertu de l'article 59 de la loi n°2006-85 du 25 décembre 2006 portant la loi de finance pour l'année 2007 « Sont acceptés pour la justification de ces dépenses ou de l'accroissement du patrimoine, les revenus imposables réalisés durant la période prescrite et ayant été déclarés et dont l'impôt a été payé avant le premier janvier de l'année au titre de laquelle est appliquée l'évaluation forfaitaire précitée et ce tant qu'il n'a pas été justifié de l'utilisation de ces revenus dans d'autres acquisitions ».

- S'assurer que l'accroissement de la richesse personnelle des associés majoritaires est compatible avec les bénéfices réalisés par l'entreprise. Ainsi une comptabilité faisant montrer des pertes durant plusieurs années est considérée comme non sincère si elle est accompagnée par un accroissement remarquable de la richesse du dirigeant à moins que ce dernier ne justifie qu'il dispose d'autres sources de revenus<sup>55</sup>.
- S'assurer que les prélèvements des dirigeants, sous forme de salaires ou de distributions de bénéfices, sont suffisants pour couvrir leurs dépenses de vie. A défaut, l'administration fiscale peut présumer que le dirigeant réalise des ventes non déclarés qui lui permettent de faire face à ses dépenses vitales.

## 2. L'exhaustivité et la réalité des enregistrements comptables

Pour être qualifiée de sincère, la comptabilité doit refléter toutes les opérations de l'entreprise.

### 1. L'exhaustivité des enregistrements comptables:

La non comptabilisation de certaines ventes non déclarées pour éluder l'impôt est facilement décelée par l'administration fiscale en cas de vérification par le biais de l'examen des stocks à travers la comptabilité matière.

De même le défaut de comptabilisation de certaines opérations d'achat laisse penser que l'entreprise fait recours à des ventes non déclarées.

Ces manipulations frauduleuses, qui privent la comptabilité de sa sincérité, peuvent être sanctionnées par le rejet de la comptabilité et surtout le reversement du fardeau de la preuve et l'imposition sur la base de présomptions de droit ou de fait.

### 2. La réalité des enregistrements comptables:

Les écritures comptables doivent correspondre à des opérations réelles. Le fait de comptabiliser des charges fictives, pour minorer le bénéfice imposable et par conséquent l'impôt, fait perdre à la comptabilité sa sincérité.

---

<sup>55</sup> Selon F. LEFEBVRE, lorsque la comptabilité est apparemment régulière, le vérificateur peut contester sa sincérité s'il découvre un enrichissement du patrimoine des associés hors de proportion avec l'importance des bénéfices déclarés sous réserve que le vérificateur puisse établir que l'enrichissement des associés a sa source dans l'entreprise (F. Lefebvre, Mémento fiscal 2000, § 7166, cité par R. YAICH in « *l'impôt sur les sociétés 2006* », op.cit, P 21).

Parmi les indices qui montrent l'existence de ces manœuvres, on peut citer :

- Volume anormalement élevé des charges et incompatible avec le chiffre d'affaires ;
- Existence de soldes fournisseurs de montants élevés sur plusieurs exercices sans procéder à leur règlement ;
- Paiement de montants élevés à des fournisseurs en espèce contrairement à la politique de paiement par chèque ou par traite suivie par l'entreprise.

Une comptabilité qui remplit les conditions de régularité et de sincérité énoncées ci-dessus, constitue selon les dispositions de l'article 26 de la loi n°96-112 du 30/12/1996, un moyen de preuve admis en justice en cas de conflit avec l'administration fiscale<sup>56</sup>.

En revanche, l'article 38 du CDPF prévoit que 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 ».

Les dispositions telles qu'elles sont formulées posent deux principales questions à savoir :

- Est ce qu'une comptabilité régulière et sincère apporte réellement une sécurité fiscale à l'entreprise ?
- Dans quels cas l'administration fiscale peut procéder à un rejet de comptabilité ?

### **§3. La prise en compte ou le rejet de comptabilité lors d'un contrôle fiscal**

---

Certains agents de l'administration fiscale ont interprété les termes de l'article 38 du CDPF « et dans tous les cas sur la base de renseignements, de documents ou de présomptions de fait ou de droit », comme une autorisation explicite leur permettant de se baser, lors des vérifications approfondies, sur des présomptions de droit et de fait, même en présence d'une comptabilité probante. Par conséquent ils ne sont plus soumis à l'obligation de l'examen de la comptabilité.

---

<sup>56</sup> A cet effet, l'article 26 de la loi n°96-112 du 30/12/1996, relative au système comptable des entreprises dispose « Les documents comptables prévus à l'article 25 de la présente loi peuvent être admis, pour faire preuve en justice, à condition qu'ils soient conformes aux dispositions de la présente loi ».

Selon M. MTIR<sup>57</sup>, « le texte précise bien en premier lieu que la vérification approfondie de situation fiscale s'effectue sur la base de la comptabilité pour le contribuable soumis à l'obligation de tenue de comptabilité. En second lieu, le texte prévoit la possibilité de procéder à la vérification sur la base de renseignements et de présomptions. En conséquence, le texte a prévu une hiérarchie que l'administration doit respecter à notre avis. Ce respect est simple et préserve intacts les droits de l'administration : il s'agit d'examiner la comptabilité et d'énoncer le rejet motivé de la comptabilité».

La décision de rejet de comptabilité est assez grave en ce qu'elle permet à l'administration de redresser le contribuable sur la base d'indices théoriques et de présomptions<sup>58</sup>. Pour cela ce rejet doit être bien motivé par l'administration fiscale<sup>59</sup>.

Selon R. YAICH<sup>60</sup>, les cas les plus fréquents retenus par les contrôles fiscaux pour le rejet de comptabilité sont les suivants :

- L'absence de pièces justificatives, graves et répétées, des écritures comptables<sup>61</sup>;
- Une caisse créditrice et des coefficients de bénéfice net insuffisants ;
- Une comptabilité qui ne fait pas apparaître des comptes bancaires ouverts au nom de la société ;
- La comptabilisation d'opérations fictives ;

<sup>57</sup> M. MTIR « *Réflexions sur le rapport entre la législation fiscale et la législation comptable en Tunisie : Les dispositions du code des droits et procédures fiscaux et l'avenir de la comptabilité en matière fiscale* », RCF, N°63, 2004, P 84.

<sup>58</sup> Dans une prise de position (110) du 15 mars 2001, la DGCF a précisé qu'en cas d'absence de comptabilité conforme à la loi n° 96-112 du 30 décembre 1996 portant promulgation du système comptable des entreprises, l'administration fiscale peut retenir des méthodes extracomptables lors de l'opération de vérification (données forfaitaires ou indices théoriques).

« تبعاً لمكتوبكم المذكور بالمرجع أعلاه والذي تعرضون فيه أن شركتكم إثر خضوعها لمراقبة جبائية تمت مطالبتها بضريبة بنسبة 6% و 10% خلافاً لما ورد بمجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات.

جواباً، يشرفني إعلامكم أنه خلافاً لما تعرضون فإنه وفي غياب تقديمكم حسابية قانونية طبقاً للفصل 11 من القانون عدد 112 لسنة 1996 والمتعلق بنظام المحاسبة للمؤسسات اعتمدت الإدارة في عملية المراجعة على الطرق الخارقة للمحاسبة وذلك على النحو التالي:

احتسبت الإدارة رقم المعاملات استناداً إلى الاستقصاءات وعلى المبالغ الوقتية (décomptes provisoires) المقدمة من طرف الشركة واعتمدت الإدارة في ضبط نسبة الربح الصافي على الحكم الصادر ضدكم بتاريخ 7 مارس 1995 والذي حددت فيه هذه النسبة بـ 6% من رقم معاملتكم الجملي بالنسبة للأشغال أما بالنسبة لبيوعاتكم لتجهيزات قديمة فقد حددت الإدارة نسبة الربح الصافي بـ 10% من رقم معاملتكم المتعلقة بالبيوعات وعليه فإن النسب المعتمدة 6% و 10% تمثلان نسب الربح الصافي وليس نسب أداء كما ورد بعرضتكم. »

<sup>59</sup> A cet effet la note commune n° 23 /2005 prévoit « Dans le cas de rejet de comptabilité, il y a lieu de signaler que ce dernier doit être suffisamment motivé. La motivation doit reposer sur des anomalies et des irrégularités, au niveau du fond ou de la forme, qui sont de nature à altérer la sincérité et le caractère probant de la comptabilité ».

<sup>60</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2006*, op.cit, P 21.

<sup>61</sup> Selon F. LEFEBVRE, le rejet de comptabilité est possible en cas d'absence de pièces justificatives ou de documents comptables (Francis Lefebvre, *Mémento fiscal 2000*, §7166, cité par R. YAICH, in « *L'impôt sur les sociétés 2006* », op.cit, P 21).

- L'omission d'enregistrer certaines factures de ventes ou d'achats ou les deux ;
- Des écarts injustifiés entre les montants présentés dans les états financiers et ceux figurant dans les documents comptables justificatifs ;
- Arrondissement au décimal des enregistrements comptables<sup>62</sup>.

#### **§4. Responsabilité pénale prévue par les dispositions du CDPF**

En sus de la possibilité de rejet d'une comptabilité jugée non probante par les services de contrôle compétents, le code des droits et procédures fiscaux a prévu des sanctions pénales qui pèsent sur les contribuables dans les cas suivants :

- Défaut de tenue de comptabilité ou refus de communication des documents comptables<sup>63</sup>.
- Tenue d'une double comptabilité<sup>64</sup>.
- Factures portant sur des opérations fictives<sup>65</sup>.
- Abstention d'établir une facture ou factures à montants insuffisants<sup>66</sup>.

<sup>62</sup> Dans une prise de position (1330) du 25 mai 2003, la DGELF a précisé qu'en vertu du paragraphe 62 de la deuxième partie de la norme comptable générale, la comptabilité est tenue en dinars tunisiens. L'arrondi n'est pas admis dans l'enregistrement des opérations. Il n'est admis que pour la présentation. L'enregistrement des opérations en arrondissant au décimal classe la comptabilité desdites sociétés comme non-conforme à la législation comptable en vigueur.

« تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي طلبتم بمقتضاه إبداء الرأي من الناحية الجبائية حول مسك محاسبة بواسطة نظام إعلامي يعتمد رقمين بعد الفاصل عوضاً عن ثلاثة أرقام، يشرفني إعلامكم أنه من الناحية الجبائية لا يمكن قبول المحاسبة في حالة مراجعة جانبية إلا إذا كانت هذه المحاسبة تستجيب للتشريع المحاسبي الجاري به العمل.

وعلى أساس التشريع المحاسبي، يستوجب على كل مؤسسة مسك نظام إعلام مالي أمين يمكن من ضبط المعطيات وتصنيفها وتقييدها وتبليغها. وبالتالي فإن نظام المحاسبة يجب أن يمكن من التسجيل الصحيح للعمليات.

وطبقاً للمعيار العام للمحاسبة يجب أن يتميز التسجيل الصحيح بجملة من الخصائص وهي الصلوحية والشمولية والدقة.

إلا أن النظام المحاسبي المقترح لا يستجيب لهذه الخصائص. وبالتالي فإن إعماله يمكن أن يحول دون عمليات المراقبة الداخلية باعتبار الاختلاف بين الوثائق المحاسبية والدفاتر والسندات المحاسبية.

هذا وطبقاً للفقرة 62 من الجزء الثاني من المعيار العام للمحاسبة يقع مسك المحاسبة بالدينار التونسي ولا يمكن جبر الأعداد في تقييد العمليات.

وبالتالي فإن مسك محاسبة حسب النظام المذكور بمكتوبكم يكون غير مطابق للتشريع الجاري به العمل. »

<sup>63</sup> L'article 97 du CDPF dispose à cet effet : « est punie d'une amende de 100 dinars à 10.000 dinars toute personne qui ne tient pas de comptabilité, registre ou répertoires prescrits par la législation fiscale ou qui refuse de les communiquer aux agents de l'administration fiscale ou qui les détruit avant l'expiration de la durée légale impartie pour leur conservation.

En cas de récidive dans une période de cinq ans, le contrevenant soumis à l'impôt selon le régime réel est puni d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1.000 dinars à 50.000 dinars ».

<sup>64</sup> Selon les termes de l'article 98 du CDPF « est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1.000 dinars à 50.000 dinars, toute personne qui tient une double comptabilité ou utilise des documents comptables, registres ou répertoires falsifiés, dans le but de se soustraire totalement ou partiellement ou paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt ».

<sup>65</sup> En vertu des dispositions de l'article 94 du CDPF, est punie d'une amende de 1000D à 50 000D et d'un emprisonnement de 16 jours à 3 ans, toute personne qui établit ou utilise des factures portant sur des ventes ou des prestations de services fictives, dans le but de se soustraire totalement ou partiellement au paiement de l'impôt ou de bénéficier d'avantages fiscaux ou de restitution d'impôt.

<sup>66</sup> En vertu des dispositions de l'article 94 du CDPF, est punie d'une amende de 1000D à 50 000D et d'un emprisonnement de 16 jours à 3 ans, toute personne tenue en vertu de la législation fiscale, d'établir des factures au

Il est à souligner enfin que les experts-comptables interrogés confirment la nécessité d'assurer une gestion fiscale sécurisée comme préalable à l'optimisation fiscale. La gestion fiscale sécurisée nécessite, selon les répondants, l'évitement des erreurs fiscales générées, principalement, par la méconnaissance des règles fiscales, notamment, celles de forme ainsi que par le changement fréquent des positions de l'administration fiscale qui peuvent être en divergence avec les textes légaux.

Notons aussi qu'une bonne partie des experts-comptables interrogés n'est pas consciente du volume des règles fiscales de forme, ni du risque qu'elles génèrent.

### **Section 3 – Les limites de l'optimisation et de la planification fiscales**

---

Dans la recherche d'optimisation fiscale, l'entreprise fait recours au conseil d'un spécialiste en fiscalité des affaires qui est souvent son expert-comptable. Ce dernier a donc la lourde tâche de conseiller à gérer au mieux les intérêts fiscaux de son client. Cependant la mission s'avère parfois difficile. En effet, il doit faire en sorte que l'habilité fiscale dont il fait preuve et les montages juridiques et fiscaux qu'il propose ne soient interprétés par l'administration fiscale comme constituant un abus de droit (Sous-section 1) ou un acte anormal de gestion (Sous-section 2). Au delà, l'expert-comptable doit, dans les conseils et solutions qu'il propose, prendre en considérations les limites économiques (Sous-section 3) et celles relatives à la sécurité juridique de l'entreprise (Sous-section 4).

#### **Sous-section 1 – L'abus de droit**

---

En Tunisie, la notion d'abus de droit était, avant la promulgation du code des droits et procédures fiscaux, ignorée par la réglementation fiscale. En effet, le législateur ne prévoyait pas des textes juridiques régissant clairement l'abus de droit. La réglementation fiscale ne comportait que certaines dispositions sanctionnant certains cas particuliers de fraudes utilisant des montages juridiques simples<sup>67</sup>.

---

titre des ventes ou prestation de service et qui s'abstient d'établir des factures ou qui établit des factures comportant des montants insuffisants.

<sup>67</sup> C'est le cas de l'article 30 du code de L'IRPPIS qui assimile, sauf preuve du contraire, les sommes mises à la disposition des associés, directement ou par personne interposée, à titre d'avances, de prêts ou d'acomptes ou d'acomptes à l'exception de celles servies entre la société mère et ses filiales, à des revenus distribués.

De même l'article 29 du code des droits d'enregistrement et de timbre assimile les cessions d'actions, de parts d'intérêts dans les sociétés dont le capital n'est pas divisé en actions à des cessions des biens représentés par ses titres et il est fait application, pour la perception du droit d'enregistrement sur les dites cessions, de toutes les règles relatives à la vente de ces biens

La notion d'abus de droit a été introduite en droit fiscal tunisien par la promulgation du code des droits et procédures fiscales. C'est ainsi que le ministre des finances a confirmé au cours des débats à la chambre des députés portant sur le CDPF que le délit prévu par l'alinéa premier de l'article 101<sup>68</sup> est une transposition de ce qu'on appelle en droit comparé, délit de l'abus de droit<sup>69</sup>.

## **§1. Définition**

---

En France la théorie de l'abus de droit est définie dans l'article L64 du livre des procédures fiscales. Selon cet article, toute opération conclue sous la forme d'un contrat ou d'un acte juridique dissimulant une réalisation ou un transfert de bénéfice ou de revenus, effectuée directement ou par personne ou société interposée, constitue un abus de droit<sup>70</sup>.

L'abus de droit consiste à combiner les clauses d'un acte ou d'une convention que l'on oppose à l'administration fiscale dans le but de dissimuler la nature et l'objectif réel de l'opération. « L'administration fiscale va se trouver en présence de deux situations : l'une apparente et juridiquement régulière et l'autre réelle mais dissimulée »<sup>71</sup>.

## **§2. Optimisation fiscale et abus de droit**

---

La théorie d'abus de droit n'a pas pour seul objectif la répression des contribuables frauduleux, mais elle permet aussi, de préciser les limites de l'optimisation fiscale et de la liberté du choix de la solution la moins imposée.

L'abus de droit se distingue de l'optimisation fiscale par l'existence d'un montage juridique correct mais dans le seul but d'éluider l'impôt. En effet, il suffit que le contribuable apporte la justification économique de la construction juridique qu'il a implantée, pour que l'abus de droit ne soit pas établi. Dans ce sens, V. BESANCON<sup>72</sup> affirme que, « si l'administration ne prouve ni le caractère fictif de l'opération, ni le

---

<sup>68</sup> L'article 101 du code des droits et procédures fiscales stipule « est punie d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1 000 dinars à 50 000 dinars toute personne qui a : simulé des situations juridiques, produit des documents falsifiés ou dissimilé la véritable nature juridique d'un acte ou d'une convention dans le but de bénéficier d'avantages fiscaux, de la minoration de l'impôt exigible ou de sa restitution ; accompli des opérations emportant transmission de biens à autrui dans le but de ne pas acquitter les dettes fiscales ; majoré un crédit de taxe sur la valeur ajoutée ou de droit de consommation ou minoré le chiffre d'affaires dans le but de se soustraire au paiement de la dite taxe ou du dit droit ou de bénéficier de la restitution de la taxe ou du droit. La sanction s'applique dans le cas où la minoration ou la majoration excède 30% du chiffre d'affaires ou du crédit d'impôt déclaré. »

<sup>69</sup> Délibération de la chambre des députés, séance du 26/7/2000 JORT 2000, n°39, P 1986.

<sup>70</sup> On peut prendre à titre d'exemple la création d'une société agricole régie par les dispositions du C.I.I. pour bénéficier d'un dégrèvement financier suite à la participation dans son capital sans pour autant procéder à l'exécution réelle du projet.

<sup>71</sup> S. KAMMOUN « *L'abus de droit en matière fiscale* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Sfax, Décembre 2006, P14.

<sup>72</sup> V. BESANCON « *Optimisation fiscale et abus de droit : l'exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis 1994* », op.cit, P16.

caractère exclusif des motivations fiscales, le montage ne pourra être sanctionné par la procédure de l'abus de droit, même s'il permet une évvasion fiscale ».

## **Sous-section 2 – La théorie de l'acte anormal de gestion**

---

L'acte anormal de gestion est une construction de la jurisprudence française qui a été adoptée par la doctrine administrative et par la jurisprudence Tunisienne.

### **§1. Définition**

---

Selon C. COLETTE<sup>73</sup>, l'acte anormal de gestion<sup>74</sup> est un acte contraire aux intérêts de l'entreprise et qui ne comporte aucune contrepartie ou une contrepartie insuffisante pour elle. Cet acte n'est pas opposable à l'administration fiscale pour la liquidation de l'impôt<sup>75</sup>.

Selon R. YAICH<sup>76</sup>, « l'acte anormal de gestion est celui qui met une dépense<sup>77</sup> ou une perte à la charge de l'entreprise ou qui prive cette dernière d'une recette<sup>78</sup> sans que cela ne soit justifié par les intérêts de l'exploitation ».

### **§2. Le caractère subjectif de la notion de l'acte anormal de gestion**

---

Le caractère subjectif<sup>79</sup> de la notion de l'acte anormal de gestion est du à plusieurs raisons :

- D'une part, cette notion souffre de certaine ambiguïté. En effet, ni la réglementation fiscales en vigueur, ni la doctrine administrative ne définissent d'une manière claire la notion d'acte anormal de gestion.

---

<sup>73</sup> C. COLETTE, *Gestion fiscale des entreprises*, Editions ELLIPSE, 1998, P 26.

<sup>74</sup> Selon C. COLETTE, « l'acte anormal de gestion ne se confond pas avec un acte illicite. L'appréciation se fait sur le plan économique et non plus juridique puisque un acte peut revêtir une apparence juridique, irréprochable (dépense justifiée matériellement) et se trouver qualifié d'anormal en raison de son montant (rémunération excessives de dirigeants) ou de son utilité (cadeaux excédentaires)», Ibid, P26.

<sup>75</sup> En vertu du principe de la non immixtion dans la gestion, l'administration fiscale n'a pas le droit de s'immiscer dans la gestion de l'entreprise qui relève de la seule responsabilité des dirigeants, elle n'a pas le droit de critiquer une gestion qu'elle considère trop prudente ou trop aventureuse ou mauvaise (exemple : recours à un crédit bancaire alors que les fonds propres sont suffisants).

Cependant, l'administration fiscale n'autorise, pour la détermination du résultat fiscal, que la déduction des charges nécessaires à l'exploitation. Les charges supportées par l'entreprise à l'encontre de son intérêt et la renonciation non motivée à un profit sont des actes non opposables à l'administration fiscale. En effet, il s'agit d'actes anormaux de gestion.

<sup>76</sup> R. YAICH, *Théorie et principes fiscaux*, op.cit, P 136.

<sup>77</sup> L'octroi de rémunération excessive à l'un des associés directement ou par personne interposée constitue à ce titre un parfait exemple d'illustration.

<sup>78</sup> L'exemple de l'abandon de créances au profit d'un client ou d'une filiale, l'octroi de crédit aux associés sans intérêts ou à un taux inférieur à 8% est édifiant à ce titre.

<sup>79</sup> L'analyse des réponses au questionnaire fait ressortir que la majorité des répondants voient que le degré de subjectivité est très élevé.

- D'autre part, la qualification d'un acte comme étant « un acte anormal de gestion » est laissée à la simple initiative de l'agent de l'administration fiscale chargé de la vérification dans le cadre du pouvoir de contrôle de l'administration. Ce dernier se base pour la réintégration des charges jugées anormales, sur les dispositions de l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS et plus précisément sur la notion de « lien avec l'exploitation » qu'il évoque. Cette notion assez vague permet au vérificateur de réintégrer certaines charges qu'il juge anormales ou exagérées tels que les frais de voyages d'affaires, etc.

La seule sécurité du contribuable à ce niveau consiste dans la mise des actes soulevés par le vérificateur à la souveraine appréciation du juge fiscal.

L'acte anormal de gestion diffère de l'abus de droit. En effet, le premier est toujours non compatible avec l'intérêt de la société alors que l'acte d'abus de droit peut être conclu dans le but de faire bénéficier l'entreprise d'une solution plus favorable pour elle.

### **Sous-section 3 – Les limites économiques et les limites relatives à la sécurité juridique**

---

La recherche de l'optimisation et de la planification fiscales doit obligatoirement passer par une étude préalable des limites économiques de la nouvelle stratégie de minimisation fiscale proposée d'une part (§1), et des limites relatives à l'insécurité juridique d'autre part (§2).

#### **§1. Les limites économiques**

---

La décision du dirigeant de l'entreprise visant à minimiser la charge fiscale ne doit pas se baser uniquement sur l'étude de l'aspect fiscal et occulter les autres dimensions tels que le coût de transaction induit par la recherche de l'optimisation fiscale, le coût d'apprentissage, l'effet sur la situation financière globale de l'entreprise. En effet, une stratégie de minimisation fiscale peut se révéler globalement sous optimale et non efficiente<sup>80</sup>.

---

<sup>80</sup> On peut citer à titre d'exemple :

- L'utilisation du crédit bail pour l'acquisition d'une voiture de tourisme dont la puissance fiscale n'excède pas 9 chevaux réduit la charge fiscale mais il rend le coût du crédit assez cher surtout que la TVA sur les redevances de leasing n'est pas déductible ;
- Le recours aux fonds propres pour acquérir un matériel et bénéficier du dégrèvement physique sans étude préalable de la situation financière peut mettre en péril la vie de la société.

## **§2. Les limites relatives à l'insécurité juridique**

---

Selon F. DOUET<sup>81</sup> « la sécurité juridique consiste à garantir aux contribuables le montant des impositions mises à leurs charges de telle manière que chacun d'entre eux puisse prévoir et compter sur ce résultat ».

Il s'agit donc de garantir au contribuable une certaine protection juridique lui permettant d'être à l'abri des sanctions pécuniaires et pénales établies d'une façon arbitraire et qui rendent impossible toute prévision.

Ainsi, la démarche d'optimisation fiscale doit prendre en considération le contexte juridique de l'entreprise. Les changements assez fréquents des lois fiscales et de la doctrine administrative et l'effet rétroactif des lois de finances donnent l'impression que les entreprises tunisiennes exercent dans un climat caractérisé par une certaine insécurité juridique<sup>82</sup>.

Selon R. YAICH<sup>83</sup>, « une bonne optimisation fiscale ne saurait se faire sans une bonne mise en perspective. Ainsi la recherche du maximum d'économie d'impôt dans un cadre légal ne peut voiler la nécessité d'anticiper, autant que faire se peut, les éventuelles situations pénalisantes subséquentes ».

A cet effet, l'entreprise qui recourt à l'expert-comptable dans le cadre du consulting fiscal s'attend à ce qu'il l'assiste à gérer au mieux sa situation fiscale et assurer une bonne veille fiscale.

## **CHAPITRE 2 – LE CONSULTING FISCAL**

---

La complexité du domaine fiscal et du domaine des affaires rend le consulting, généralement accessoire aux missions d'assistance et de tenue de comptabilité, très sollicité par les clients, notamment en matière fiscale et constitue pour l'expert-comptable un outil de fidélisation de la clientèle.

En effet, il ressort de l'enquête menée auprès des experts-comptables que les entreprises considèrent de plus en plus l'importance de se faire assister par un expert-comptable pour les aider à résoudre les problèmes fiscaux.

---

<sup>81</sup> F. DOUET, cité par M. DHUIB, in «*La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien* », Mémoire de fin d'étude, Ecole supérieure de commerce de Sfax, P 5, [www.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com), visité en Janvier 2007.

<sup>82</sup> L'exemple de l'hébergement et de la restauration des étudiants constitue à ce titre un parfait exemple d'illustration. En effet, parmi les avantages accordés aux investisseurs dans ce secteur, les textes fiscaux prévoient l'octroi d'une prime d'investissement qui peut atteindre 25% du coût du projet. Cette prime ne peut être réclamée qu'après l'achèvement des travaux qui peuvent s'étaler sur une période de 3 ans. Dans la période séparant la date de commencement et la date d'achèvement du projet, la zone dans laquelle le foyer est construit peut perdre son droit à la subvention parce que selon les organismes compétents, « la valeur maximale des subventions consacrée à cette zone est déjà atteinte et il y a d'autres zones qui sont prioritaires ».

<sup>83</sup> R. YAICH, *Théorie et principes fiscaux*, op.cit, P 111.

L'expert-comptable, conseiller privilégié de l'entreprise, doit alors être à la hauteur de cette lourde tâche. Pour que son service soit adapté aux attentes des clients, il doit justifier d'une compétence technique, comportementale et de gestion des risques lui permettant d'une part, d'appréhender et de cerner le risque fiscal, et d'autre part, de proposer des conseils appropriés permettant de saisir toutes les opportunités fiscales disponibles.

Aussi, doit-il être vigilant et faire en sorte que les conseils qu'il propose soient conformes à la législation en vigueur et ne soient interprétés par l'administration fiscale comme étant un abus de droit ou un acte anormal de gestion pouvant engager sa responsabilité.

Les développements de ce chapitre consacré à la mission de consulting fiscal, présentent :

- La phase préliminaire, l'étendue et les limites de la mission de consulting fiscal (Section 1) ;
- Les normes d'exercice et les compétences nécessaires à l'exercice de cette mission (Section 2) ;
- La responsabilité de l'expert-comptable dans le cadre d'une mission de consulting fiscal (Section 3).

## **Section 1 – Phase préliminaire, Etendue et Limites de la mission de consulting fiscal**

---

Avant d'accepter une mission de consulting fiscal, l'expert-comptable doit commencer par examiner sa faisabilité technique et les conditions de son déroulement (Sous-section 1). Dans ce cadre, il doit définir avec son client l'étendue de la mission (Sous-section 2) et doit être conscient des limites juridiques et professionnelles (Sous-section 3).

### **Sous-section 1 – Phase préliminaire de la mission de consulting fiscal**

---

L'expert-comptable doit au préalable s'entendre avec son client sur la nature et les objectifs de la mission (§1). S'il s'agit d'un nouveau client, l'expert-comptable est tenu de procéder à une prise de connaissance générale de l'entreprise pour collecter les informations jugées utiles à la mission principale d'établissement ou d'assistance à l'établissement des comptes annuels, d'une part, et à la mission accessoire de consulting fiscal d'autre part.

Dans la mesure où l'expert a décidé d'accepter la mission, il est fortement recommandé de procéder à l'établissement d'une lettre de mission portant la définition claire des obligations réciproques du professionnel et de son client (§2).

## **§1. Définition de la mission et Prise de connaissance de l'entreprise**

### **1. La définition de la mission, des motivations et des attentes du client**

L'expert-comptable doit demander à son client de lui définir avec précision la nature de la mission et ses objectifs et ce afin de délimiter l'étendue de la mission et les risques qui en découlent.

Avant d'accepter la mission, il doit essayer de savoir les objectifs réels du client à travers la mission en question.

Selon R. YAICH<sup>84</sup>, le professionnel doit « comprendre pourquoi le client recourt à cette mission et pourquoi le client a choisi votre cabinet ».

Généralement, le client fait recours au consulting fiscal pour chercher des conseils fiables et pertinents de nature à l'aider dans la gestion fiscale de ses affaires et dans la prise de décision. Selon R. YAICH<sup>85</sup>, les attentes normales du client se définissent comme suit :

- « Les clients disposent d'un conseil fiable tenant compte des exigences de la réglementation fiscale ;
- Les clients disposent d'éléments pertinents permettant de prendre les décisions les plus adaptées ».

### **2. La prise de connaissance de l'entreprise**

Cette étape revêt une grande importance en ce qu'elle permet à l'expert-comptable de bien connaître l'entité dans laquelle il va exercer sa mission. La prise de connaissance se base sur la collecte d'informations sur l'entreprise dont notamment :

- La nature de l'activité, l'environnement économique ;
- Le dossier juridique et la composition du capital ;
- Le régime fiscal de l'entreprise, les avantages fiscaux dont elle a ou aurait pu bénéficier, les redressements fiscaux dont elle a fait l'objet ;
- Les informations d'ordre comptable, social et financier etc...

---

<sup>84</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, Editions Raouf YAICH, 2003, P 118.

<sup>85</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 119.

La définition claire des attentes du client et de la nature de la mission conjugée avec les informations collectées dans le cadre de la prise de connaissance de l'entreprise, permet de savoir si la réalisation de la mission est possible ou non, son délai, le montant des honoraires et les termes de la lettre de mission.

Notons que l'analyse des réponses au questionnaire a montré que les experts-comptables interrogés rejoignent les idées développées ci-dessus en considérant que la prise de connaissance de l'entreprise et l'identification des attentes du client constituent un moyen pertinent pour la gestion des missions de consulting fiscal. En effet, cette étape, jugée primordiale, permet d'abord de gérer convenablement les risques liés à ce type de mission, ce qui est de nature à faciliter, ensuite, son exécution tout en répondant, enfin, aux attentes légitimes du client.

## **§2. La lettre de mission**

---

Il est fortement recommandé, sans que cela ne soit une condition professionnelle d'exercice de la mission de consulting que le professionnel rédige une lettre de mission<sup>86</sup>.

« La lettre de mission doit être établie par l'expert-comptable, en accord avec son client. Elle définit la mission dont il est chargé ainsi que les droits et obligations de chacune des parties conformément aux règles de déontologie et aux recommandations de l'O.E.C.T.. La lettre de mission n'est pas seulement un instrument juridique mais elle est aussi un moyen d'organisation de la relation et de la communication avec le client. De ce point de vue, elle constitue une référence utile »<sup>87</sup>.

Selon l'article 8 du code des devoirs professionnels de l'O.E.C.T., la lettre de mission doit comprendre notamment :

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

---

<sup>86</sup> L'enquête menée auprès des experts-comptables confirme l'importance de l'établissement d'une lettre de mission pour les missions de consulting fiscal.

<sup>87</sup> Normes professionnelles de l'ordre des experts comptables de Tunisie, série travaux comptables N° 1.

## **Sous-section 2 – Etendue de la mission de consulting fiscal**

---

« Dans le cadre des missions d'établissement des comptes annuels, la convention liant l'expert-comptable à son client, qui tend à prendre la forme d'une lettre de mission, oblige d'abord à ce qui a été convenu tacitement ou expressément selon le cas, mais encore « à toutes les suites que l'équité, l'usage ou la loi donne à l'obligation d'après sa nature »<sup>88</sup>. « Ainsi un devoir de conseil en matière fiscale se greffe-t-il systématiquement sur le contrat principal (§1) »<sup>89</sup>.

« Ce devoir de conseil fiscal doit être distingué nettement :

- de l'assistance fiscale convenue (§2);
- 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 (§3)»<sup>90</sup>.

### **§1. Devoir de conseil fiscal dans le cadre d'une mission principale de tenue de comptabilité ou de surveillance comptable**<sup>91</sup>

---

Le devoir de conseil en matière fiscale constitue, selon les normes professionnelles de l'ordre des experts-comptables, un complément normal des activités de tenue de comptabilité ou de surveillance comptable<sup>92</sup>.

Dans ce cadre, l'expert-comptable est invité notamment à :

- Aider son client à prendre les décisions optimales en présence de plusieurs choix comptables ayant une incidence sur la charge fiscale (choix du mode d'amortissement, choix de la méthode d'évaluation des stocks etc.) ;
- Inciter son client à veiller à ce que les pièces justificatives soient probantes, en plus du fait que les informations qu'elles matérialisent sont raisonnables ;
- Alerter son client sur toutes les erreurs, irrégularités et omissions qu'il découvre et qui peuvent exposer l'entreprise ou ses dirigeants à des sanctions.

---

<sup>88</sup> Code civil Français art 1135, cité par P. BOURHIS, in « *Le devoir de conseil en matière fiscale : responsabilité civile de l'expert-comptable dans le cadre des missions d'établissement des comptes annuels* », Revue Economie et Comptabilité n°168,1989.

<sup>89</sup> Ibid.

<sup>90</sup> Ibid.

<sup>91</sup> L'article 25 du CDP définit la mission de surveillance comptable comme suit : « Il s'agit d'un contrôle général effectué au cours de périodes convenues d'avance en vue de s'assurer de la régularité et de la sincérité des comptes et du bon fonctionnement du service et du système comptable ».

<sup>92</sup> La norme 1 de l'O.E.C.T. relative à la participation de l'expert-comptable à l'établissement des états financiers dispose à cet effet : « les missions d'élaboration des comptes comportent souvent des diligences ayant trait à la fiscalité et au droit des affaires. Ainsi, l'assistance fiscale et le conseil juridique notamment paraissent-ils comme étant le complément normal des activités d'élaboration des états financiers ».

## **§2. L'assistance fiscale convenue**

---

L'assistance fiscale peut prendre deux formes :

- Conseil à titre préventif indépendamment de tout contrôle fiscal ;
- Assistance du client en cas de vérification fiscale.

### **1. Conseil préventif indépendamment de tout contrôle fiscal**

Le conseil préventif peut prendre deux formes :

- La consultation
- L'assistance et la surveillance fiscale

#### *1. La consultation:*

Le chef d'entreprise peut demander à son expert-comptable de l'éclairer sur le régime fiscal de certaines opérations et le cas échéant de lui conseiller le choix fiscal adéquat<sup>93</sup>. L'expert-comptable doit informer son client des meilleures dispositions fiscales en vigueur dont il peut bénéficier. « Mais dans tous les cas, la décision fiscale reste celle du chef d'entreprise. Si l'attitude de ce dernier est irrégulière, l'expert-comptable marquera sa désapprobation et essayera de ramener son client à la régularité »<sup>94</sup>.

#### *2. L'assistance et la surveillance fiscale :*

Dans ce type de missions, l'expert-comptable doit notamment :

- Accomplir ou aider à accomplir les obligations fiscales<sup>95</sup>. A ce titre, le professionnel doit conformément au §5.3 du code de l'éthique de

---

<sup>93</sup> En vertu des dispositions de l'article 23 du CDP « Le professionnel a le devoir et la responsabilité, selon le contrat qui le lie, d'étudier et de proposer, dans le respect de la légalité, les solutions les plus appropriées ».

<sup>94</sup> Normes professionnelles de l'ordre des experts comptables de Tunisie, série travaux juridiques N° 2.

<sup>95</sup> Si un professionnel prend connaissance d'une erreur significative dans une déclaration fiscale relative à une année précédente ou qu'une déclaration fiscale n'a pas été déposée, il doit selon le §5.8 du code de l'éthique de l'IFAC :

(a) informer rapidement le client ou l'employeur de l'erreur ou de l'omission et préconiser d'en notifier l'administration fiscale.

(b) Si le client ou l'employeur ne corrige pas l'erreur, le professionnel doit :

(i) informer le client ou l'employeur que sa responsabilité peut être engagée pour cette déclaration ou toute autre information correspondante déposée à l'administration ;

(ii) déterminer si la poursuite de la mission pour le compte du client ou de l'employeur est compatible avec ses responsabilités professionnelles.

(c) déterminer si la relation professionnelle avec le client ou l'employeur peut être poursuivie et, dans l'affirmative, prendre toutes les mesures raisonnables pour garantir que l'erreur ne se produira pas dans les déclarations fiscales ultérieures (Cité par R. YAICH, in « éthiques et compétences comptables », op.cit, P 118).

l'IFAC<sup>96</sup> informer son client qu'il est le premier responsable du contenu de la déclaration ;

- accorder une importance particulière à la vérification de l'exactitude des déclarations fiscales, de leurs concordances avec les chiffres comptables et de leurs dépôts aux bureaux de contrôle des impôts dans les délais ;
- vérifier le respect des règles fiscales de fond et de forme par l'entreprise pour aboutir à la sécurité fiscale ;
- Eclairer le chef d'entreprise sur les dispositions fiscales les plus favorables à l'entreprise<sup>97</sup>.

## 2. Assistance lors de l'intervention de l'administration fiscale

Le droit fiscal confère au chef d'entreprise le droit de se faire assister durant la période de vérification fiscale, par toute personne de son choix<sup>98</sup>.

Grâce à sa connaissance des aspects de l'activité de l'entreprise et notamment ses aspects comptables et fiscaux, l'expert-comptable se trouve bien placé pour assister son client en cas de vérification fiscale.

A cet effet, le professionnel doit notamment :

- Aider son client à répondre aux interrogations des vérificateurs et à fournir les justifications techniques et juridiques nécessaires ;
- S'assurer du respect des règles de forme et de fond relatives à la procédure de vérification par les agents vérificateurs et du respect des garanties offertes aux contribuables par le code des droits et procédures fiscaux afin de préserver les intérêts de son client contre tout abus ;

---

<sup>96</sup> Code de l'éthique de l'IFAC §5.3, cité par R. YAICH, in « *éthiques et compétences comptables* », op.cit , P 117.

<sup>97</sup> La norme professionnelle de l'ordre des experts comptables de Tunisie, série travaux juridiques N° 2 dispose à cet effet « Dans ses activités de conseils et d'assistance, l'expert-comptable indiquera à l'entreprise les meilleures dispositions fiscales en vigueur dont elle peut bénéficier ».

Dans ce même cadre, le §5.1 du code d'éthique de l'IFAC stipule « Un professionnel comptable qui rend des services fiscaux doit être en mesure de proposer la meilleure alternative possible pour son client ou son employeur, à condition que le service soit rendu avec compétence, ne nuise pas à son intégrité et à son objectivité et, selon l'opinion du professionnel comptable, respecte la loi. Tout doute peut être tranché en faveur du client ou de l'employeur si des éléments raisonnables justifient ce choix » (Cité par R. YAICH, in « *éthiques et compétences comptables* », op.cit, P 116).

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

- Se charger aussi de la vérification de l'application exacte, par son client, des règles de fond et de forme, relatives à la procédure de vérification, notamment, les délais de réponses.

### **§3. Missions spécifiques confiées à l'expert-comptable**

---

L'entreprise cliente peut confier à son expert-comptable des missions spécifiques touchant à la fiscalité en marge d'une mission d'établissement des états financiers. Ces missions portent notamment sur :

- L'étude d'une situation fiscale ou de l'impact de la fiscalité sur un projet ;
- L'audit fiscal.

#### **1. L'étude d'une situation fiscale ou de l'impact de la fiscalité sur un projet**

Le chef d'entreprise fait souvent recours à son expert-comptable pour étudier l'impact de la fiscalité sur la performance globale de son entreprise et sur la concurrence avant de s'engager dans un investissement qu'il compte faire ou avant de décider de suspendre une activité bien déterminée.

Le rôle du professionnel consiste à aider l'entreprise à intégrer la fiscalité avec les autres paramètres de gestion dans la procédure de prise de décision. Une bonne optimisation fiscale ne saurait se faire sans une bonne mise en perspective.

« La mise en perspective consiste à calculer tous les développements subséquents à une solution ou à une action ou à une attitude envisageables de sorte que lorsque les conséquences présentent un risque qui dépasse l'appétence au risque, la mise en perspective évite de prendre l'initiative ou de commettre l'action envisageable »<sup>99</sup>.

La compétence de mise en perspective se développe en se conjuguant avec une autre compétence émotionnelle : l'intuition qui permet de sentir les tendances et les changements et d'agir sans attendre de collecter toutes les informations utiles à la prise de décision. Dans ce cadre, l'expert-comptable doit essayer d'anticiper, autant que possible, les éventuelles situations pénalisantes subséquentes à la situation étudiée ou à la solution qu'il propose, notamment, le coût de transaction et le risque que les montages juridiques et fiscaux étudiés ou proposés soient qualifiés par l'administration fiscale comme des moyens d'évasion fiscale.

---

<sup>99</sup> R. YAICH, *Théorie et principes fiscaux*, op.cit, P 75.

## **2. L'audit fiscal**

Le chef d'entreprise peut faire recours à l'expert-comptable pour établir un audit fiscal de son entreprise s'il envisage entreprendre une opération de nature à déclencher la procédure de contrôle fiscal, telle que la demande de restitution du crédit de TVA ou d'impôt sur les sociétés, les opérations de fusion ou de scission etc.

Dans ce sens, le chef d'entreprise fait généralement recours à l'audit fiscal pour des fins de sécurité fiscale.

L'audit fiscal consiste à examiner la situation fiscale de l'entreprise. Ses objectifs consistent notamment à :

- Vérifier le respect des règles et lois fiscales en vigueur ;
- Détecter les erreurs comptables commises par l'entreprise qui ont des répercussions sur l'assiette imposable et par conséquent sur l'impôt ;
- Repérer les risques fiscaux générés par la non-conformité de l'entreprise à la loi ou par les erreurs déjà commises ;
- Vérifier l'opportunité des choix fiscaux opérés par l'entreprise ;
- S'assurer que l'entreprise a bénéficié de tous les avantages fiscaux prévus par la législation en vigueur et dont elle a le droit.

En sus de la recherche de la sécurité fiscale, l'audit fiscal vise à évaluer aussi la gestion fiscale de l'entreprise, déceler ses points faibles et les risques inhérents afin de mener les actions correctrices nécessaires permettant d'aboutir à l'optimisation fiscale.

### **Sous section 3 – Limites de la mission de consulting fiscal**

---

La mission de consulting fiscal comporte deux sortes de limites :

- Des limites juridiques (§1) ;
- Des limites professionnelles (§2).

#### **§1. Les limites juridiques**

---

L'examen des termes de la loi 88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable, permet de détecter deux limites juridiques relatives à l'exercice de la mission de consulting fiscal par l'expert-comptable, à savoir :

- L'interdiction de représentation du client auprès des tribunaux ou de l'administration fiscale ;
- L'interdiction d'agir en tant qu'agent d'affaires.

### 1. L'interdiction de représentation du client

La loi n°88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable, interdit à l'expert-comptable et à ses salariés de représenter leurs clients devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif ou auprès des administrations et organismes publics<sup>100</sup>.

Aussi, peut on conclure, que l'expert-comptable n'est en droit que d'assister son client durant le déroulement des phases administratives et judiciaires de la vérification fiscale.

Il est à souligner, à ce niveau que l'analyse des réponses au questionnaire fait ressortir que les experts-comptables interrogés considèrent que de telles limites n'ont pour effet que de porter atteinte aux intérêts des clients et doivent être révisées.

### 2. L'interdiction d'agir en tant qu'agent d'affaires

Selon les dispositions de l'article 11 de la loi 88-108 ; il est interdit à l'expert-comptable « d'agir en tant qu'agent d'affaires ».

Ainsi, l'expert-comptable chargé d'une mission de consulting ne peut en aucun cas profiter de sa connaissance approfondie de l'entreprise pour se charger de sa gestion.

## §2. Les limites professionnelles

---

L'expert-comptable doit exercer sa mission de consulting avec conscience et indépendance. En outre, il ne doit en aucun cas s'immiscer dans la gestion de l'entreprise ou décider à la place de son client.

### 1. L'indépendance

Selon le code des devoirs professionnel, l'indépendance constitue l'une des règles de base régissant les rapports entre l'expert-comptable et son client<sup>101</sup>.

---

<sup>100</sup> Article 11 de la loi n°88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable.

<sup>101</sup> L'article 20 du code des devoirs professionnel dispose « Les rapports des membres de l'ordre des experts comptables de Tunisie avec les clients sont basés sur la loyauté, l'indépendance, l'impartialité et le désir d'être utile. Ces qualités sont le fondement même de la profession qui a choisi pour emblème : science, conscience et indépendance ».

Le consultant fiscal doit éviter de se trouver dans une situation qui compromet son honnêteté, sa sincérité et sa liberté d'agir et de choisir. De même, il doit prendre les précautions nécessaires pour éviter de se trouver dans une situation de complicité dans les actes de fraudes fiscales.

En effet, « dans sa mission de conseil et d'assistance sur intervention de l'administration, l'expert se met naturellement du côté de son client, ceci ne doit nullement lui faire perdre son indépendance, son impartialité et l'objectivité de ses interventions »<sup>102</sup>.

De même, le professionnel est invité à faire mention, dans son rapport ou autres communications écrites qui accompagnent les états financiers, de toute influence de nature à porter atteinte à son indépendance ou constituer une entrave au jugement professionnel ou à l'objectivité de celui-ci (code de déontologie, ICCA, §204.6)<sup>103</sup>.

## 2. La conscience

Dans le cadre d'une mission de consulting, l'expert-comptable doit être conscient qu'il a « un devoir vis à vis du public dans son ensemble (incluant bien entendu l'administration fiscale<sup>104</sup>). Ce devoir pourrait même être en contradiction avec les intérêts personnels du professionnel »<sup>105</sup>. Aussi doit-il mettre à l'esprit que le paiement de l'impôt est un « devoir sacré de tout citoyen en vue de contribuer aux dépenses publiques et d'assurer une redistribution des richesses »<sup>106</sup>.

De ce fait, l'expert-comptable ne doit pas utiliser sa compétence en matière fiscale pour aider le client à minimiser sa charge fiscale en faisant recours à des moyens frauduleux.

## 3. La non immixtion dans la gestion

L'expert-comptable doit se limiter dans son travail à l'exercice de la mission dont il est chargé. Il doit se contenter de donner les conseils appropriés et ne doit jamais décider à la place de son client. En effet, le professionnel doit « expliquer au client qu'il lui appartient de prendre les décisions et qu'il doit avoir conscience qu'il assumera la plénitude de la responsabilité des décisions prises »<sup>107</sup>.

---

<sup>102</sup> F. DERBEL « Nouvelle culture fiscale et mission de conseil, cas de la profession comptable », RCF N°71, 2006, P 54.

<sup>103</sup> Le code de déontologie de l'ICCA, §204.6, cité par R. YAICH, in « *Ethiques et compétences comptables* », op.cit, P 81.

<sup>104</sup> L'article 6 du CDP dispose à cet effet « Les membres de l'ordre sont indépendants des administrations publiques mais ils doivent entretenir avec elle des rapports de courtoisie et agir en toute loyauté dans leurs relations professionnelles avec leurs représentants ».

<sup>105</sup> F. DERBEL « Nouvelle culture fiscale et mission de conseil, cas de la profession comptable », op.cit, P56.

<sup>106</sup> Ibid, P 54.

<sup>107</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 121.

En sus des limitations et interdictions auxquelles il doit se conformer, l'expert-comptable est tenu aussi au respect de certaines normes et compétences professionnelles.

## **Section 2 – Normes d'exercice et compétences nécessaires**

---

Dans l'exécution des missions de consulting fiscal, l'expert-comptable est tenu d'appliquer les normes professionnelles, et de maîtriser un certain nombre de compétences. A la fin de la mission, il peut délivrer à son client une lettre de diligences et un rapport de mission.

### **Sous-section 1 – Normes d'exercice de la mission de consulting fiscal**

---

L'expérience pratique montre chaque jour que le client, proche actuellement, est éventuellement un futur adversaire du professionnel. En effet, un client peut se retourner contre son expert-comptable et le demander en responsabilité s'il estime que ses intérêts personnels ont été compromis.

A cet effet, le professionnel doit prendre les mesures de précaution et de sauvegarde nécessaires en début de mission (§1) en cours et à la fin de la mission (§2).

#### **§1. En début d'une mission**

---

L'acceptation d'une nouvelle mission doit être précédée par une enquête sur la qualité morale des dirigeants et une évaluation des risques.

De même, et « afin d'éviter d'éventuels litiges sur le contenu de la mission, l'expert-comptable doit déterminer avec son client, l'étendue de celle-ci, les délais requis pour sa réalisation, ainsi que les modalités de sa rémunération.

La définition de l'étendue de la mission est particulièrement importante. En effet, c'est elle qui déterminera la responsabilité de l'expert-comptable. Celui-ci ne pouvant être responsable de ce qui ne rentre pas dans le cadre de sa mission<sup>108</sup>. A cet effet, le professionnel établit avec son client une lettre de mission fixant les droits et obligations de chacune des parties. Il est opportun d'y inclure une clause qui fixe un délai de prescription de la responsabilité du professionnel après l'achèvement de la mission<sup>109</sup>.

---

<sup>108</sup> A. FRANCONIE « Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients », Revue Française de comptabilité n°205, 1989, P 45.

<sup>109</sup> [www.aica.ca/fr/presentation/2006SeminarforWebFR.pps](http://www.aica.ca/fr/presentation/2006SeminarforWebFR.pps), visité en Janvier 2007.

Aussi peut on affirmer que, la lettre de mission est un moyen précieux qui permet à l'expert-comptable d'avoir une prévention contractuelle des risques rattachés à la mission de consulting fiscal.

## **§2. En cours et en fin de mission**

---

En cours et en fin de l'exercice de mission, l'expert-comptable est tenu, notamment, de :

- Exercer la tâche qui lui a été confiée avec diligence et sincérité. « L'assurance d'effectuer un travail de qualité passe par le recrutement de collaborateurs qualifiés, la formation continue et une documentation mise à jour »<sup>110</sup> ;
- Faire en sorte que le travail de ses collaborateurs soit supervisé d'une manière convenable et rassurante ;
- Mettre en œuvre certains procédés permettant de s'assurer qu'il a pris en considération tous les éléments pertinents pouvant influencer son avis ;
- Constituer un dossier contenant une trace écrite de toutes les diligences accomplies. En effet, il est fortement souhaitable que toute demande d'information du client, toute réponse à ses consultations et, d'une façon générale, toute communication professionnelle fera l'objet d'un écrit ;
- « Ne pas créer des attentes démesurées, ni explicites ni implicites ;
- encourager le client à se conformer à la réglementation applicable et se désengager en cas de prise de risque significatif ;
- Former le personnel du cabinet à l'éthique comptable et notamment à l'impératif d'observation stricte du secret professionnel ;
- Ne pas signer de déclaration au lieu et place du client ;
- Apprécier périodiquement les risques liés au dossier »<sup>111</sup>.

« Par ailleurs, pour garantir les risques liés à leur responsabilité civile, les experts-comptables sont tenus de souscrire une assurance responsabilité civile professionnelle »<sup>112</sup>.

---

<sup>110</sup> A. FRANCONIE « *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients* », op.cit, P 46.

<sup>111</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 121.

<sup>112</sup> A. FRANCONIE « *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients* », op.cit, P 46.

## **Sous-section 2 – Les livrables**

---

A la fin de la mission, l'expert-comptable peut délivrer à son client une lettre de diligences (§1) et un rapport de mission (§2).

### **§1. La lettre de diligences**

---

Selon les normes professionnelles de l'ordre des experts-comptables de Tunisie<sup>113</sup>, l'expert-comptable « remet à son client quand il le juge utile, une lettre de diligences où il rend compte de l'accomplissement de sa mission, des difficultés rencontrées et des réserves exprimées ».

La lettre de diligences doit être signée par le client. Elle vise essentiellement à protéger le professionnel contre tout agissement du client visant à engager sa responsabilité pour manquement aux diligences inhérentes à la mission de consulting fiscal.

Notons que les résultats de l'enquête montrent que la quasi-totalité des experts comptables interrogés rejoignent la norme professionnelle de l'O.E.C.T. sur l'importance de la lettre de diligences comme moyen de protection à la disposition du professionnel.

### **§2. Le rapport de mission**

---

Au cours de l'exercice de sa mission, l'expert-comptable doit conserver dans son dossier tous les éléments importants et jugés utiles à la rédaction d'un rapport et à la motivation de son contenu. S'il est tenu de délivrer un rapport, ledit rapport doit être préparé par le professionnel lui-même ou, confier la préparation d'un projet de rapport à un collaborateur ayant la formation et la compétence technique nécessaires.

Selon R. YAICH<sup>114</sup>, « le rapport écrit de l'expert-comptable consulté doit :

1. Décrire la nature de la mission ;
2. Préciser que la mission a été exécutée conformément aux normes généralement reconnues régissant ce type de mission ;
3. Identifier l'entité donnée et inclure un exposé des faits, circonstances et hypothèses pertinents ;
4. Formuler les solutions qu'il convient d'appliquer aux problèmes spécifiques et indiquer les sources disponibles qui font autorité ainsi que les événements sur lesquels se fonde l'avis ;

---

<sup>113</sup> Normes professionnelles de l'ordre des experts comptables de Tunisie, série travaux juridiques n°2.

<sup>114</sup> R. YAICH «*Conduite professionnelle des missions de consultation*», RCF N°61, 2003, P16.

5. Préciser que la responsabilité de la solution à retenir incombe aux dirigeants sociaux qui doivent consulter leur auditeur en exercice ;
6. Enoncer que l'avis se fonde sur les faits, circonstances et hypothèses fournis et qu'il pourrait ne pas s'appliquer si ces faits, circonstances ou hypothèses changeaient ou se révélaient inexacts ;
7. Inclure à la fin du rapport un paragraphe distinct restreignant l'utilisation du rapport aux parties mentionnées, aux fins prévues ;
8. Préciser à qui est adressé le rapport et indiquer le nom de l'expert-comptable consulté, ainsi que la date et le lieu de délivrance du rapport ».

### **Sous-section 3 – Compétences nécessaires pour accomplir la mission**

---

D. GOLEMAN<sup>115</sup> définit la compétence comme étant « une qualité personnelle ou un ensemble d'habitudes qui génèrent une performance professionnelle plus efficace, meilleure, en d'autres termes une aptitude qui apporte de la valeur ajoutée aux efforts d'une personne dans son travail ».

Pour accomplir convenablement sa mission de consulting et parvenir à la satisfaction des besoins de ses clients, l'expert-comptable doit se doter d'un triptyque de compétences à savoir :

- Compétences techniques (§1) ;
- Compétences comportementales (§2) ;
- Compétences en matière de gestion des risques (§3).

#### **§1. Compétences techniques**

---

Selon M. GONTIER<sup>116</sup>, « les Compétences techniques nécessaires à la gestion fiscale reposent principalement sur une connaissance précise des règles de base relatives aux impôts applicables à l'entreprise et aux personnes qui y exercent leur activité ».

Dans les missions de consulting fiscal, la prestation de services d'une excellente qualité fait appel à des connaissances approfondies en matières de fiscalité, de droit et de comptabilité, et « surtout à l'aptitude à appliquer les connaissances requises de façon pertinente et appropriée. Cette aptitude à bien faire est nécessairement régie par le phénomène d'apprentissage »<sup>117</sup>.

---

<sup>115</sup> D. GOLEMAN, *L'intelligence émotionnelle-2*, Editions J'AI LU, Paris, 2004, P 24.

<sup>116</sup> M. GONTIER, *Gestion fiscale*, Editions FOUCHER, 2002, P 3.

<sup>117</sup> R. YAICH « *La recherche de l'excellence technique en comptabilité, une approche de l'exercice professionnel fondée sur les compétences* », RCF N°58, 2002, P 35.

## 1. Les connaissances

L'ordre des comptables agréés de Canada « I.C.C.A »<sup>118</sup>, distingue deux catégories de connaissances :

- Les connaissances générales de base;
- Les connaissances particulières.

### 1. Les connaissances générales de base :

Elles consistent à bien connaître l'environnement économique, juridique et fiscal dans lequel l'entreprise cliente exerce son activité. Ces connaissances sont de nature à faciliter la compréhension des problèmes et la recherche de la solution fiscale la plus appropriée.

### 2. Les connaissances particulières :

Il s'agit des connaissances ayant un lien direct avec la mission de consulting fiscal, nécessaires à la bonne exécution et à la satisfaction du client. Pour le succès de la mission de consulting fiscal, l'expert-comptable doit faire preuve d'une compétence remarquable notamment, en matières fiscale, comptable et juridique.

L'ICCA regroupe les connaissances requises en deux catégories :

\* Les connaissances à retenir : L'expert-comptable doit retenir dans sa mémoire certaines connaissances indispensables à l'exercice de la mission de consulting, sans avoir besoin de faire recours aux textes appropriés ou à la consultation de ses confrères.

A cet effet, R. YAICH ajoute que le professionnel doit, notamment :

- « avoir un niveau de connaissance suffisant en fiscalité de manière à être pertinent dans le conseil ;
- être capable d'analyser et d'adapter les textes fiscaux »<sup>119</sup>.

\* Les connaissances accessibles : L'expert-comptable doit se rendre compte qu'il existe des informations pertinentes indispensables à la mission et savoir y accéder soit en recourant à la documentation ou à des confrères plus compétents.

---

<sup>118</sup> L'ICCA, cité par R. YAICH, in « *La recherche de l'excellence technique en comptabilité, une approche de l'exercice professionnel fondée sur les compétences* », op.cit, P 35.

<sup>119</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 120.

## 2. Les niveaux de maîtrise des compétences

Selon l'ICCA<sup>120</sup>, il y a trois niveaux de maîtrise des compétences : comprendre, détecter et réaliser.

### 1. Comprendre :

« Le comptable est capable de décrire avec précision la tâche ou le rôle correspondant à la compétence en cause, les indicateurs de performances possibles, l'importance de cette compétence et les contextes dans lesquels elle est susceptible de devoir être mise à contribution ou d'être appliquée dans des situations normales »<sup>121</sup>. Toutefois, il demeure incapable d'exercer la mission ou même d'effectuer les travaux préliminaires.

### 2. Détecter :

L'expert-comptable démontre qu'il comprend la tâche en question, sait ce qui doit être fait et qu'il est capable d'accomplir les travaux préliminaires. Cependant, pour bien réaliser la tâche demandée, il a besoin d'être supervisé par un professionnel plus compétent. Ce niveau de maîtrise des compétences englobe le niveau «comprendre ».

### 3. Réaliser :

L'expert-comptable est capable de réaliser convenablement la tâche en question sans avoir besoin de supervision. Ce niveau de maîtrise des compétences englobe les niveaux «comprendre » et « détecter ».

« Cette classification des niveaux de maîtrise des compétences constitue un outil permettant à chaque professionnel de mener une réflexion pour situer son niveau de compétence pour chaque type de mission qui peut lui être proposée et agir avec sagesse en conséquence »<sup>122</sup>.

La reconnaissance de la limite de la compétence constitue l'une des règles de base pour aboutir à l'excellence technique.

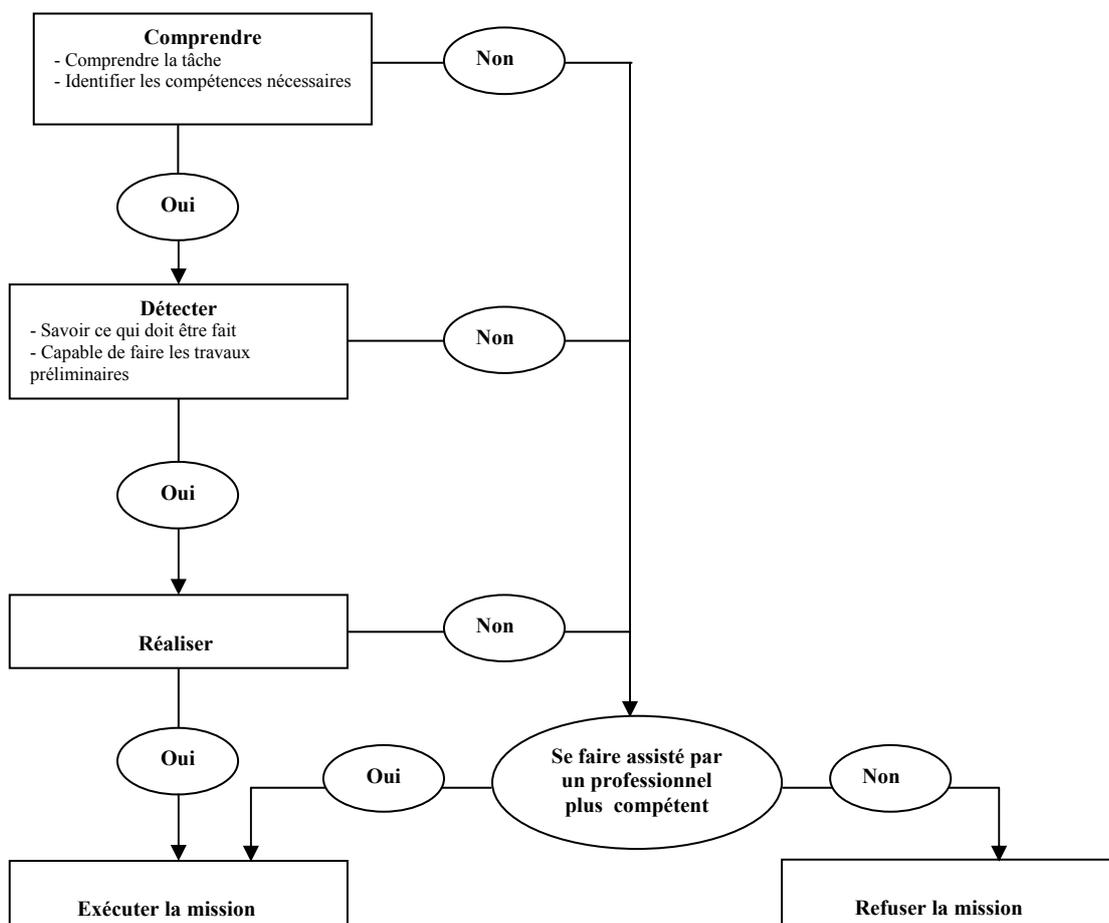
---

<sup>120</sup> L'ICCA, cité par R. YAICH, in « *La recherche de l'excellence technique en comptabilité, une approche de l'exercice professionnel fondée sur les compétences* », op.cit, P 35.

<sup>121</sup> R. YAICH « *La recherche de l'excellence technique en comptabilité, une approche de l'exercice professionnel fondée sur les compétences* », op.cit, P 36.

<sup>122</sup> Ibid.

Les niveaux de maîtrise des compétences peuvent être schématisés comme suit :



### 3. Règles de base pour aboutir à l'excellence technique

L'ICCA<sup>123</sup> énonce trois règles permettant d'aboutir à l'excellence technique dans l'accomplissement des missions :

#### 1. Avoir les compétences requises :

Le professionnel ne doit réaliser que les missions pour lesquelles il possède les compétences utiles. A défaut, il doit être adéquatement supervisé par une personne plus compétente et plus expérimentée.

#### 2. La reconnaissance des limites de la compétence :

Si le professionnel ne possède pas les compétences nécessaires à l'exercice de la mission, il doit, faire recours à d'autres personnes plus compétentes et demander leur collaboration ou leur supervision. A défaut, il ne doit pas accepter la mission pour ne pas dégrader son image, ni risquer d'engager sa responsabilité civile, professionnelle ou pénale.

<sup>123</sup> L'ICCA, cité par R. YAICH, in « La recherche de l'excellence technique en comptabilité, une approche de l'exercice professionnel fondée sur les compétences », op.cit, P 36.

### 3. Travaux exécutés par les tiers :

Selon R. YAICH<sup>124</sup>, le professionnel doit avoir la capacité de « piloter un dossier en mobilisant d'autres intervenants ».

Le professionnel ne doit s'appuyer sur les travaux accomplis par les tiers que s'il est certain de leurs compétences et leurs diligences.

### 4. Adaptation continue de la compétence de l'expert-comptable aux exigences du marché

L'adaptation continue de la compétence de l'expert-comptable aux exigences du marché repose sur trois axes :

- Une bonne éducation de base ;
- Une éducation continue ;
- La mise en place d'un processus permettant la certification des professionnels par les organismes professionnels.

#### 1. L'éducation de base :

L'expert-comptable est un professionnel qui bénéficie d'un enseignement supérieur pluridisciplinaire orienté vers les matières comptables, juridiques et fiscales. Il effectue ensuite un stage professionnel d'une durée minimale de trois ans. Ces deux facteurs permettent à l'expert-comptable d'avoir une bonne formation théorique et pratique lui permettant d'exercer les missions de consulting fiscal avec compétence.

Cependant, « qui peut nous dire aujourd'hui, ce que sera le métier d'expert-comptable dans 10 ou 20 ans (comme c'est le cas, d'ailleurs, pour beaucoup d'autres métiers) ? Ce qui caractérise notre époque contemporaine, c'est que les institutions d'enseignement supérieur sont entrain de former des futurs diplômés dont elles ne peuvent pas savoir exactement quelles compétences et quelles connaissances seront nécessaires à l'exercice du métier auquel elles sont censées les préparer »<sup>125</sup>.

En outre, les textes juridiques et fiscaux sont marqués par une instabilité constante et on assiste à une évolution continue des normes professionnelles.

« Dans le cas de la Tunisie, on peut estimer le cycle de refonte totale des connaissances nécessaires à l'exercice de la profession comptable à 10 ans »<sup>126</sup>.

---

<sup>124</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 120.

<sup>125</sup> R. YAICH « *L'expert-comptable de demain, un professionnel apprenant* », RCF, N°49, 2000, P 47.

<sup>126</sup> Ibid, P 47.

De ce fait, « la première préoccupation que l'on peut qualifier de majeure du système éducatif diplômant devrait être de promouvoir chez le futur diplômé d'expertise comptable la faculté d'adaptation. La première mission du système éducatif est d'apprendre à apprendre »<sup>127</sup>.

## 2. L'éducation continue :

L'expert-comptable ne doit pas se contenter des connaissances obtenues durant son enseignement supérieur et vivre sur ses acquis. En effet, l'évolution de l'économie et de la technologie, conjuguée avec les fluctuations d'ordre juridique, comptable et fiscale rend impossible pour un professionnel vivant sur ses acquis d'être compétitif et pertinent durant une longue période.

De ce fait, l'expert-comptable doit adapter ses connaissances aux changements, d'une part par l'analyse permanente de la documentation, et d'autre part par la participation aux séminaires et aux colloques.

\* L'analyse de la documentation : L'expert-comptable doit « disposer de la documentation professionnelle nécessaire »<sup>128</sup>. A cet effet, il doit mettre en place un processus qui lui permet d'être au courant de toutes les nouvelles publications, notamment celles relatives à la fiscalité, et faire une sélection des ouvrages utiles à l'exercice de ses missions.

\* La participation aux séminaires de formation et aux colloques : Elle permet au professionnel de mettre à jour ses connaissances fiscales, de répondre à ses interrogations et de saisir les opportunités offertes par les nouvelles législations. Généralement, le coût de cette participation est négligeable parce que les frais de formation sont, sous réserve du respect de certaines conditions, imputables totalement ou partiellement sur la taxe de formation professionnelle.

Aussi, peut on affirmer qu'un expert-comptable qui cherche à effectuer des missions de consulting fiscal avec performance, est tenu à suivre un nombre minimal d'heures de formation fiscale, juridique et comptable par année et de consacrer un pourcentage de son chiffre d'affaires aux différentes activités de formation.

---

<sup>127</sup> R. YAICH « L'expert-comptable de demain, un professionnel apprenant », RCF, N°49, 2000, P 49.

<sup>128</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 120.

### 3. La certification des professionnels:

Dans un contexte caractérisé par une inflation au niveau des textes législatifs et une complexité de la législation fiscale, l'expert-comptable vivant sur ses acquis et négligeant l'importance d'une éducation continue ne peut plus réussir et encore moins préserver sa réussite professionnelle.

Selon F. DERBEL<sup>129</sup>, « la profession gagnerait à mettre en place les mécanismes qui permettent de s'assurer que le professionnel dispose en permanence des connaissances nécessaires pour mener à bien ses missions. Le mécanisme le plus approprié est celui de la certification. Le professionnel « certifié » serait mieux habilité à exercer les missions pour lesquelles il est certifié ».

Il est à souligner, enfin, que l'analyse des réponses au questionnaire montre que les experts-comptables interrogés confirment les idées développées ci-dessus, en considérant que les diplômes universitaires ne garantissent qu'une partie de la compétence requise pour l'exécution des missions de consulting fiscal et que les savoirs acquis lors du cursus universitaire doivent être développés, principalement, par l'encadrement lors de l'exécution des missions. Cet encadrement doit être soutenu, selon les personnes interrogées, par des actions de formation.

## **§2. Compétences comportementales**

---

« Le comportement, qui est l'émergence corporelle de l'esprit et des émotions, détermine notre aptitude à construire des relations sociales de qualité »<sup>130</sup>.

Selon une étude menée par D. GOLEMAIN<sup>131</sup>, les compétences techniques se placent en seconde position derrière les compétences comportementales pour expliquer la réussite professionnelle. Les compétences comportementales interviennent à raison de deux tiers dans l'explication de la réussite ou de l'échec professionnel<sup>132</sup>.

Les compétences comportementales permettent à l'expert-comptable de mettre en valeur ses compétences techniques et ses compétences en matière de gestion des risques.

---

<sup>129</sup> F. DERBEL « *Nouvelle culture fiscale et mission de conseil, cas de la profession comptable* », op.cit, P 59.

<sup>130</sup> R. YAICH, *L'intelligence comportementale comptable*, Editions Raouf YAICH, 2005, P 17.

<sup>131</sup> D. GOLEMAN, cité par R. BORGHI, in « *Les compétences nécessaires pour la réussite dans l'exercice libéral de la profession d'expert-comptable* », Mémoire en vue de l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Sfax, 2007, P8.

<sup>132</sup> Les réponses au questionnaire montrent que la notion de compétences comportementales commence à se développer au sein des cabinets d'expertise comptables tunisiens. En effet, 76% des personnes interrogées classent ces compétences en premier et second rang. 33% les classent avant les compétences techniques.

Les compétences comportementales peuvent être classés en deux catégories :

- Les compétences intra personnelles ;
- Les compétences interpersonnelles.

### 1. Compétences intra personnelles

Selon R. YAICH<sup>133</sup>, « les compétences intrapersonnelles sont celles qui permettent à la personne de se connaître, de se maîtriser et de se motiver ». Elles comprennent notamment :

#### 1. La fiabilité :

L'expert-comptable doit être honnête, faire preuve de confiance, ne pas mentir, reconnaître ses limites et ses erreurs et essayer de les corriger. La fiabilité du professionnel facilite son accès aux informations et favorise un climat de confiance et de collaboration ce qui facilite la tâche exercée.

Selon D. GOLEMAN<sup>134</sup>, ceux qui possèdent cette compétence :

- « Ont une conduite irréprochable de point de vue éthique ;
- Construisent des relations de confiance par leur fiabilité et leur authenticité ;
- Reconnaisent leurs propres erreurs et manifestent leur désaccord avec les comportements qu'ils jugent immoraux ».

#### 2. La conscience professionnelle :

Elle consiste à exercer le travail avec responsabilité, respecter les engagements oraux et écrits, être ponctuel, exiger que le travail soit bien fait.

Selon D. GOLEMAN<sup>135</sup>, ceux qui possèdent cette compétence :

- « Tiennent leurs engagements et leurs promesses ;
- Endossent la responsabilité des objectifs qu'ils se sont assignés ;
- Se montrent organisés et méticuleux dans leur travail ».

---

<sup>133</sup> R. YAICH, *L'intelligence comportementale comptable*, op.cit, P 55.

<sup>134</sup> D. GOLEMAN, *L'intelligence émotionnelle-2*, op.cit, P 114.

<sup>135</sup> Ibid, P 114.

### 3. La souplesse :

C'est le fait de s'adapter facilement aux changements, d'accepter les attitudes des autres et d'admettre que leurs points de vue peuvent être aussi valables que le sien.

### 4. La motivation personnelle :

Selon R. YAICH<sup>136</sup>, « l'aptitude de se motiver pour un projet ou pour un travail se traduit par l'engagement de bien faire ce que l'on fait en se mesurant à une norme d'excellence.

La motivation génère un enthousiasme pour ce que nous faisons ».

## 2. Compétences interpersonnelles

« Les compétences interpersonnelles sont celles qui nous permettent de connaître les autres et d'organiser des rapports de qualité gagnant-gagnant avec autrui »<sup>137</sup>.

Elles comprennent notamment :

### 1. La confidentialité :

C'est une compétence critique pour l'exercice des missions de consulting fiscal et d'une manière générale pour l'exercice de la profession d'expert-comptable. En effet, un professionnel doit faire preuve de discrétion et de confidentialité en s'interdisant de divulguer toute information dont il a eu connaissance dans le cadre de sa mission qu'elle concerne l'entreprise cliente ou les tiers.

A cet effet, l'expert-comptable est tenu :

- D'assurer que tous les collaborateurs sont formés en matière de confidentialité ;
- D'assurer que toutes les mesures visant à préserver la confidentialité et notamment que les barrières dites murailles de chine<sup>138</sup> sont scrupuleusement instituées ;
- D'obtenir un engagement ferme du personnel sur la confidentialité et leur engagement à respecter les murailles de chine au sein du cabinet notamment en s'abstenant de rechercher toute information sans lien direct et sans nécessité pour la bonne exécution des missions auxquelles ils participent »<sup>139</sup>.

---

<sup>136</sup> R. YAICH, *L'intelligence comportementale comptable*, op.cit, P 73.

<sup>137</sup> Ibid, P 81.

<sup>138</sup> « La muraille de chine consiste à empêcher que les informations professionnelles parviennent de façon délibérée ou fortuite à la connaissances des membres du cabinet qui ne sont pas impliqués dans la mission ou dont ils n'ont aucun besoin pour l'exécution du travail », (R. YAICH, *L'intelligence comportementale comptable*, op.cit, P 21).

<sup>139</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 21.

Pour l'expert-comptable, la confidentialité ou ce qu'on appelle « le secret professionnel » n'est pas seulement une compétence requise pour l'exercice de l'activité, mais également une obligation déontologique et légale<sup>140</sup>.

## 2. L'empathie :

Selon C. ROGERS<sup>141</sup>, « l'empathie consiste à percevoir le cadre de référence interne d'une personne avec précision et avec ses composantes et significations émotionnelles de façon à les ressentir comme si l'on était cette personne, mais cependant sans jamais oublier le « comme si » ».

L'empathie se manifeste chez l'expert-comptable par :

- L'écoute active de ses clients. Selon M. L. PIERSON<sup>142</sup>, « l'écoute active permet d'entendre non seulement ce que dit, mais ce que signifie (le sens qu'il met dans ce qu'il dit) votre interlocuteur ».

L'expert-comptable doit essayer de comprendre les points de vue de ses clients et de déterminer leurs besoins de façon précise.

- La satisfaction adéquate aux besoins de ses clients.

## 3. La gestion des attentes des clients :

Selon R. YAICH<sup>143</sup>, pour aboutir à une gestion optimale des attentes de ses clients, l'expert-comptable doit au préalable :

- Comprendre la raison pour laquelle le client fait recours à cette mission ;
- Comprendre pourquoi le client a opté pour son cabinet.

Souvent, l'expert-comptable génère par ses promesses, ses positions, ses attitudes et comportements des attentes explicites et implicites pour l'entreprise qui lui confie la mission de consulting. En effet, le fait que l'expert-comptable informe son client que la réglementation fiscale comprend des mesures très avantageuses, peut générer chez ce dernier une attente que la charge fiscale sera considérablement allégée.

---

<sup>140</sup> L'article 21 du code des devoirs professionnels stipule à cet effet « 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 ». De même, l'article 8 de la loi 88-108 du 18 août 1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable dispose « Sous réserve de toutes dispositions législative contraire, les personnes physiques et morales inscrites au tableau de l'ordre et leurs salariés sont tenus du secret professionnel. Ils sont en outre astreints aux mêmes obligations pour les affaires dont ils ont à connaître à l'occasion de l'exercice de leurs missions ».

<sup>141</sup> C. ROGERS, Cité par R. YAICH, in « *L'intelligence comportementale comptable* », op.cit, P 81.

<sup>142</sup> M.L. PIERSON, *L'intelligence relationnelle*, Editions d'Organisation, Paris, 2004, P 214.

<sup>143</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P 118.

Si l'entreprise se heurte au fait que la charge fiscale a diminué mais pas à concurrence de ses attentes, son degré de satisfaction sera influencé négativement malgré les efforts consentis par l'expert-comptable pour atteindre ce résultat.

Dans ce cadre, l'expert-comptable doit limiter les promesses aussi bien explicites qu'implicites à ce qu'il est réellement envisageable et pas à ce qu'il espère que ce soit.

#### 4. Le sens de la médiation :

Selon R. YAICH<sup>144</sup>, «une bonne connaissance de ses atouts, de ses limites et de l'environnement et un bon sens du contact accroissent la capacité de négociation et de médiation pour la résolution des conflits».

Cette compétence permet à l'expert-comptable de résoudre à l'amiable toute sorte de conflit qu'il peut rencontrer lors de l'exercice de sa mission de consulting, notamment, avec l'administration fiscale. Le sens de médiation doit être conjugué avec une compétence technique et une bonne connaissance de l'environnement économique et social de l'entreprise pour accroître la capacité de négociation du professionnel et parvenir à résoudre aisément les conflits qui peuvent entraver la mission.

#### 5. Le sens de la collaboration et de la coopération :

L'expert-comptable doit avoir un esprit de collaboration et de coopération avec son client pour pouvoir collecter le maximum d'informations utiles à la bonne exécution de sa mission et parvenir à aider l'entreprise à réaliser les objectifs de la mission.

Selon R. YAICH<sup>145</sup>, l'expert-comptable doit :

- « Identifier chez le client les interlocuteurs pertinents et collaborer avec eux pour l'analyse des problèmes ;
- Identifier les responsables décideurs et faire preuve de pédagogie pour expliquer les solutions envisageables pour éclairer leurs décisions».

De même, l'expert-comptable doit être conscient que l'intelligence collective est beaucoup plus efficace que l'intelligence individuelle, pour cela il doit développer des relations de collaboration au sein de son cabinet et avec ses confrères.

---

<sup>144</sup> R. YAICH, *L'intelligence comportementale comptable*, op.cit, P 96.

<sup>145</sup> R. YAICH, *Ethiques et compétences comptables*, op.cit, P119.

### 6. Entretenir des relations utiles :

Selon D. GOLEMAN<sup>146</sup>, ceux qui possèdent cette compétence :

- « Cultivent et entretiennent de larges réseaux informels ;
- Recherchent des relations mutuellement bénéfiques ;
- Construisent des rapports à long terme et cultivent leurs contacts ».

L'expert-comptable doit entretenir de bonnes relations avec les autres, notamment, avec ses confrères et avec les agents responsables de l'administration fiscale. Ces relations peuvent l'aider considérablement dans l'exécution de ses missions de consulting fiscal.

### §3. La culture et la gestion des risques

---

« Défini comme étant l'éventualité de subir des impositions futures notifiées par le service de contrôle fiscal ou de rater une opportunité d'avantage fiscal, le risque fiscal occupe une place de choix parmi les préoccupations des entités »<sup>147</sup>.

Le risque fiscal peut être connu et résulter d'une décision intentionnelle des organes de gestion<sup>148</sup>, comme il peut être inconnu et résulter soit d'une négligence<sup>149</sup> ou d'une erreur<sup>150</sup>, soit de la survenance d'évènements imprévisibles dans le contexte de l'entreprise<sup>151</sup>.

« Selon la fameuse loi de Murphy, si une catastrophe peut avoir lieu, elle aura lieu au pire des moments. Pour éviter que la catastrophe ne se produise, il faut en conclusion rendre son avènement impossible ou du moins très peu probable »<sup>152</sup>.

Dans un contexte caractérisé par une inflation et une instabilité au niveau des textes juridiques régissant la fiscalité, par une doctrine administrative qui n'hésite pas à jouer

---

<sup>146</sup> D. GOLEMAN, *L'intelligence émotionnelle-2*, op.cit, P 249.

<sup>147</sup> F. CHOYAKH « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable* », op.cit, P 11.

<sup>148</sup> C'est le cas du non respect intentionnel de l'une des conditions fixées par le cahier de charge et relatives à l'exploitation future d'un projet au titre duquel on a bénéficié d'un avantage fiscal (à titre d'exemple l'exploitation directe d'un foyer universitaire pour une période inférieure à 10 ans ou sa location à des non étudiants).

<sup>149</sup> L'exemple des mentions obligatoires qui doivent être portées sur les factures est édifiant à ce titre. En effet le non respect des dispositions de l'article 18 du code de la TVA peut être source de risques majeurs dont les conséquences sont préjudiciables.

<sup>150</sup> La non maîtrise des divergences entre les règles comptables et les règles fiscales peut être à l'origine d'erreurs graves notamment en matière de détermination du bénéfice imposable.

<sup>151</sup> L'apparition d'une nouvelle législation fiscale ou d'une prise de position récente de l'administration fiscale entraînant la déchéance d'un avantage fiscal dont a bénéficié l'entreprise. L'exemple de la prise de position n°44 du 6 Janvier 2006 de la DGELF est édifiant à ce titre. En effet, cette prise de position exige que les résultats fiscal et comptable soient tous les deux bénéficiaires pour prétendre bénéficier d'un dégrèvement physique.

<sup>152</sup> R. YAICH « *La culture du risque* », RCF, N°66, Editions Raouf YAICH, 2004, P 3.

le rôle du législateur fiscal et à apporter des ajouts à la loi<sup>153</sup>, à prendre des positions ambiguës<sup>154</sup> et parfois illogiques<sup>155</sup> et par l'existence d'une administration fiscale cherchant à maximiser sa recette par tous les moyens disponibles même en tordant le coup aux principes fondamentaux, sans égard à l'intérêt de l'entreprise et à la bonne ou mauvaise foi du contribuable, la gestion efficace des risques fiscaux est devenue un facteur clé pour la survie et le succès des entreprises Tunisiennes.

En effet, l'analyse des états financiers de certaines entreprises montre que la charge fiscale constitue une partie assez importante de leurs charges, « les écarts peuvent se traduire par des variations importantes des résultats financiers de l'entreprise lorsque les impôts ne sont pas convenablement gérés et contrôlés »<sup>156</sup>.

Pour être optimale, la gestion des risques doit se traduire dans la culture des responsables et du personnel de l'entreprise d'une part et dans les prises de décisions de l'entreprise d'autre part.

### 1. La culture du risque

« La culture du risque fait que, même lorsque l'entreprise est « en contrôle » aujourd'hui sa direction a conscience que le mode de fonctionnement qui permet aujourd'hui d'être « en contrôle » ne garantit pas nécessairement que l'entreprise le demeure face au niveau de changement et de complexité du monde des affaires de demain et que par conséquent, la vigilance est une condition de survie dans le nouveau mode de fonctionnement de l'économie »<sup>157</sup>.

<sup>153</sup> Voir le §5 de la sous-section 2 de la section 2 du chapitre I.

<sup>154</sup> L'exemple de la doctrine administrative relative à la définition de la notion de marché constitue à cet effet un parfait exemple d'illustration.

<sup>155</sup> En se basant sur une interprétation stricte de la formulation « pour la détermination du bénéfice imposable » prévue par l'article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS, l'administration a limité la possibilité de déduction des plus values exonérées aux entreprises qui réalisent un résultat bénéficiaire. En effet, Dans une prise de position (1765) du 2 octobre 2006, la DGELF a précisé qu'en cas de réalisation de résultat bénéficiaire après déduction des reports déficitaires, des amortissements de l'exercice et des amortissements réputés différés en périodes déficitaires, la société procède à la déduction des revenus et bénéfices bénéficiant du droit à la déduction du résultat imposable tels que les plus values exonérées et les bénéfices provenant de l'exportation.

" تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي طلبتم بمقتضاه توضيحات حول الترتيب الذي يتم اعتماده لترح الأرباح المتأتية من التصدير وخسائر السنوات السابقة من الربح الخاضع للضريبة، يشرفني إعلامكم بما يلي: طبقاً للتشريع الجاري به العمل، تعتبر خسائر الاستغلال المسجلة بعنوان سنة مالية والتي تبرزها محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي للمؤسسات عيناً قابلاً للترح من نتائج الأربع سنوات الموالية لسنة تحقيق الخسائر ويتم طرح الخسائر المؤجلة أثناء فترات الخسارة قبل طرح استهلاكات السنة المالية المعنية والاستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة. هذا وفي صورة تسجيل نتائج ايجابية بعنوان سنة مالية معينة بعد طرح الخسائر واستهلاكات السنة المعنية والاستهلاكات المؤجلة خلال فترات الخسائر يتم طرح الأرباح والمحاصيل المنتفعة بحق الطرح من الربح الخاضع للضريبة ( قيمة زائدة من التقويت في عناصر الأصول، الأرباح المتأتية من التصدير...) وكذلك الأرباح المعاد استثمارها وذلك لتحديد الربح الخاضع للضريبة"

« Si cette nouvelle tendance doctrinale se développe et se confirme, nous allons nous retrouver 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 ». (R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007*, op.cit, P 34).

<sup>156</sup> S. BELAIR, « *Ce que les conseils d'administration devraient savoir à propos de : Atteindre l'équilibre entre la gestion du risque et les occasions fiscales* », Deloitte & Touche – Canada, (www.deloitte.com).

<sup>157</sup> R. YAICH « *La culture du risque* », op.cit, P 3.

L'expert-comptable doit se tenir vigilant. En effet, même s'il est convaincu que toutes les menaces et que tous les facteurs susceptibles de créer des risques sont sous contrôle, il doit être conscient de la possibilité de survenance d'un événement ou d'un changement des textes législatifs ou de la doctrine en vigueur pouvant être source de risques fiscaux importants et dont l'effet peut être néfaste pour l'entreprise.

## 2. La gestion des risques fiscaux

La gestion des risques fiscaux peut prendre deux formes :

- Une gestion passive
- Une gestion proactive

### *1. La gestion passive du risque fiscal :*

Dans ce mode de gestion, le professionnel aide les dirigeants de l'entreprise à réagir à une menace ou alléger les répercussions négatives des risques qui peuvent survenir.

### *2. La gestion proactive du risque fiscal :*

« Gérer le risque, c'est agir sur deux domaines essentiels qui sont la prévention et l'intervention »<sup>158</sup>.

« Dans une approche proactive, non seulement l'entreprise se donne les moyens d'éviter les dangers, mais cherche également à profiter des opportunités qui les accompagnent »<sup>159</sup>.

La gestion proactive des risques se traduit par la mise en place d'un processus permettant de détecter le risque et de tirer profit des opportunités qui l'accompagnent.

Ce processus comprend 5 étapes :

\* *Identification des risques*: « Plus généralement appliquée aux entreprises, la gestion du risque s'attache à identifier les risques qui pèsent sur les actifs de l'entreprise, ses valeurs au sens large »<sup>160</sup>. Pour pouvoir aider la direction à gérer d'une manière efficace les risques fiscaux, l'expert-comptable doit commencer par une prise de connaissance de tous les secteurs d'activité de l'entreprise.

---

<sup>158</sup> [www.wikipedia.org/wiki/gestion\\_de\\_crise](http://www.wikipedia.org/wiki/gestion_de_crise), visité en Avril 2007.

<sup>159</sup> R. YAICH « *La culture du risque* », op.cit, P 3.

<sup>160</sup> [www.wikipedia.org/wiki/gestion\\_du\\_risque](http://www.wikipedia.org/wiki/gestion_du_risque), visité en Avril 2007.

Certaines personnes sont tentées de penser que les risques fiscaux s'imputent limitativement aux questions se rattachant au service de fiscalité de l'entreprise. Certes, les risques fiscaux sont générés en grande partie, par la possibilité de conflits pouvant avoir lieu entre l'entreprise et les services de l'administration fiscale lors d'une vérification de la situation fiscale de l'entreprise. Ces conflits sont susceptibles de générer des redressements en matière imposable dont les répercussions pèsent, généralement, lourdement sur la situation économique et financière de l'entreprise.

Toutefois, selon S. BELAIR<sup>161</sup>, « le service de la fiscalité ne gère que 25% à 30% des problèmes fiscaux de l'entreprise. Les quelques 75% restants se trouvent dans les unités d'exploitation et les secteurs fonctionnels, où le service de la fiscalité intervient parfois très peu. En voici quelques exemples :

- Unité d'exploitation : les changements intervenants dans les activités, les contrats ou les relations peuvent avoir des répercussions fiscales imprévues ;
- Services des ressources humaines : les affectations internationales ou l'embauche d'étrangers soulèvent parfois des problèmes fiscaux ».

Ainsi, presque tous les aspects de l'activité de l'entreprise et toutes ses transactions sont générateurs de risques fiscaux.

Pour parvenir à repérer les facteurs éventuels de risques, le professionnel doit accomplir les diligences adéquates dont, notamment :

- L'examen du contrôle interne de l'entreprise et la détection de ses points faibles susceptibles de générer des risques fiscaux ;
- L'élaboration, s'il le juge nécessaire, d'un audit fiscal proprement dit. Cet audit peut même faire l'objet d'une mission spécifique.

\* La maîtrise des risques fiscaux : « La maîtrise des risques nécessite la constitution d'une mémoire des événements générateurs de risques<sup>162</sup> et des risques réalisés. Le cahier des anomalies est un moyen de collecte et de mémorisation des risques consommés car il est nécessaire de connaître et de mesurer les dégâts pour déterminer le coût potentiel de chaque risque »<sup>163</sup>.

---

<sup>161</sup> S. BELAIR « *Ce que les conseils d'administration devraient savoir à propos de : Atteindre l'équilibre entre la gestion du risque et les occasions fiscales* », Deloitte & Touche – Canada, www.deloitte.com, visité en Avril 2007

<sup>162</sup> Ce mémoire doit énumérer, à titre d'exemple, les différentes règles de forme et de fond édictées par la législation fiscale et qui sont liées à l'activité de l'entreprise ou aux avantages fiscaux dont elle a bénéficié.

<sup>163</sup> R. YAICH « *La culture du risque* », op.cit, P 3.

Il s'en sort que pour aboutir à une maîtrise des risques, il faut tout d'abord procéder à un inventaire systématique des risques, les enregistrer dans un cahier ou une base spécifique et puis mesurer leur importance et leur gravité.

\* L'évaluation des risques fiscaux: Cette étape consiste à « évaluer le couple probabilité de survenance/gravité potentielle. Le gestionnaire de risque va chercher à parer les risques dont la gravité couplée à la probabilité est la plus élevée »<sup>164</sup>. Le gestionnaire de risque est tenu aussi de repérer les avantages qui accompagnent le risque. A cet effet, il doit évaluer le couple gravité potentielle/avantages.

\* La détermination du seuil de tolérance au risque fiscal de l'entreprise :<sup>165</sup> C'est le niveau de risque à partir duquel l'entreprise ne peut plus tolérer un risque fiscal supplémentaire. « Il vise à atteindre l'équilibre entre la gestion du risque et les occasions fiscales »<sup>166</sup>. Ce seuil revêt une grande importance vu qu'il permet de réduire la gravité des risques fiscaux, de déterminer ceux qui sont gérables et ceux qui ne le sont pas et de saisir toutes les opportunités fiscales qui peuvent accompagner le risque.

Notons, à ce niveau, que la quasi-totalité des experts-comptables interrogés acceptent un niveau de risque moyen, voire même, élevé (33%), alors que 7%, uniquement, n'acceptent qu'un niveau faible de risque.

\* Le choix de la solution appropriée : La dernière étape du processus de la gestion des risques consiste à prendre la décision appropriée relative à chaque risque détecté. Cette décision peut prendre deux formes :

- La réduction du risque : elle consiste à essayer d'éviter le risque ou d'alléger ses répercussions. Cette décision est prise s'il s'est avéré que le risque est non gérable ou si le seuil de tolérance au risque fiscal est déjà atteint.
- La gestion du risque : dans ce cas l'entreprise choisit d'encourir le risque et de saisir toutes les occasions de planification fiscale qui l'accompagnent. Cette décision est prise s'il est démontré que le risque est de faible importance, que les avantages qui en résultent dépassent les inconvénients et bien évidemment lorsque le seuil de tolérance ne risque d'être dépassé.

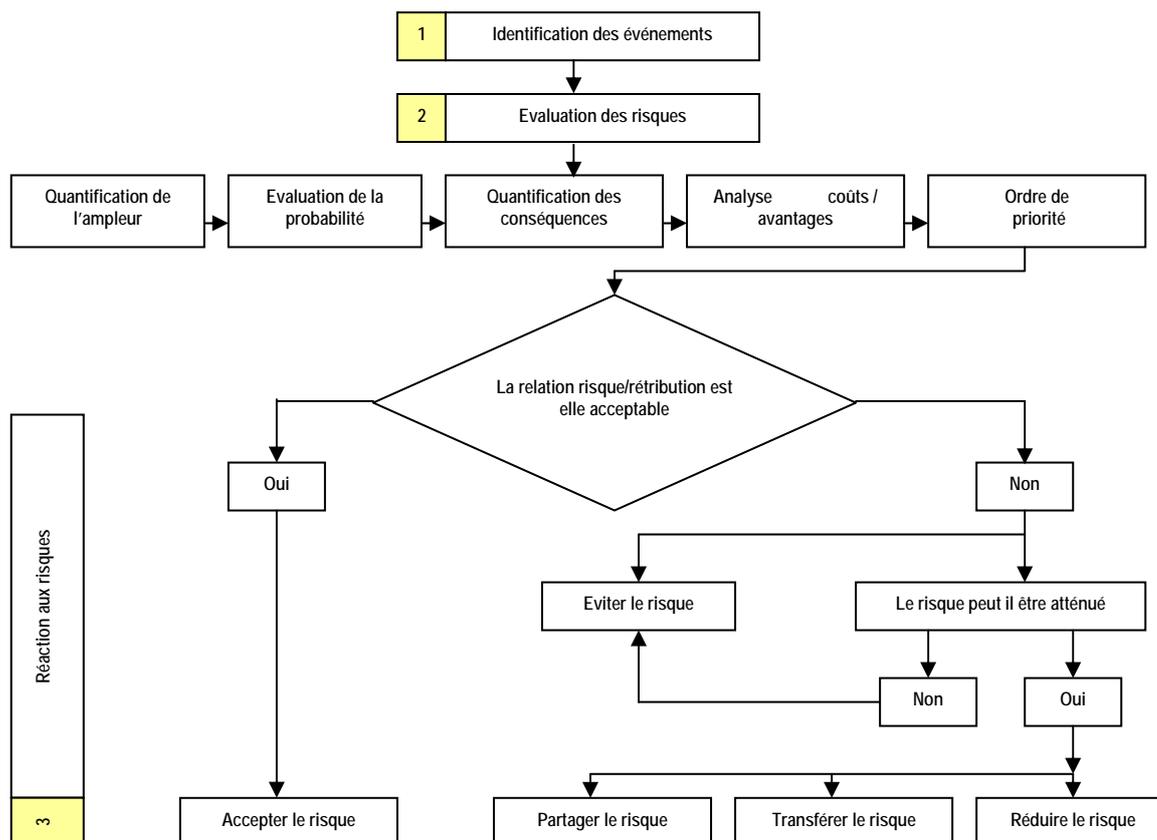
---

<sup>164</sup> [www.wikipedia.org/wiki/gestion\\_de\\_crise](http://www.wikipedia.org/wiki/gestion_de_crise), op.cit.

<sup>165</sup> S. BELAIR, - Canada « Ce que les conseils d'administration devraient savoir à propos de : Atteindre l'équilibre entre la gestion du risque et les occasions fiscales », Deloitte & Touche, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), op.cit.

<sup>166</sup> Ibid.

Le processus de gestion des risques fiscaux peut être schématisé comme suit :



Source : Kinney, 2000,  
Cité par BORG (R.), in Mémoire d'expertise comptable, FSEGS, 2007, page 88

## **Section 3 – La responsabilité du consultant fiscal**

L'expert-comptable doit exercer sa mission avec diligence et sincérité, il doit être vigilant au risque de se voir reprocher un manquement à son devoir de conseil ou à l'une de ses diligences ou encore une complicité dans les actes de fraude et d'évasion fiscales pouvant engager sa responsabilité civile (Sous-section 1), pénale (Sous-section 2) ou disciplinaire (Sous-section 3).

## **Sous-section 1 – Responsabilité civile**

---

Selon A. FRANCONIE<sup>167</sup>, « la responsabilité de l'expert-comptable est le plus souvent de nature contractuelle et peut être mise en œuvre en cas d'inexécution par celui-ci de sa mission ».

La responsabilité civile de l'expert-comptable peut être engagée notamment dans les deux cas suivants :

- Manquement à son devoir de conseil en matière fiscale dans le cadre de sa mission d'établissement des comptes annuels (§1);
- Négligence ou manquement à l'une de ses diligences dans le cadre d'une mission d'assistance fiscale ou d'autres missions spécifiques confiées en marge de la mission d'établissement des comptes (§2).

Cependant, il est à souligner que la responsabilité civile du professionnel ne peut être engagée que si le client prouve l'existence d'une faute commise par le professionnel, d'un préjudice et d'un lien de causalité entre la faute et le préjudice (§3).

### **§1. Manquement au devoir de conseil en matière fiscale dans le cadre de mission d'établissement des comptes annuels**

---

Aux termes de l'article 243 du code des obligations et des contrats, «tout engagement doit être exécuté de bonne foi et oblige non seulement à ce qui est exprimé, mais aussi à toutes les suites que la loi, l'usage ou l'équité donne à l'obligation d'après sa nature ».

Aussi peut on déduire que le professionnel est tenu, dans le cadre de sa mission principale d'établissement des comptes annuels souvent matérialisée par un contrat, à un devoir de conseil, notamment en matière fiscale qui vient se greffer sur le contrat principal.

Selon P. BOURHIS<sup>168</sup>, le manquement à ce devoir de conseil est, en France, de nature à engager la responsabilité civile de l'expert-comptable. Il peut prendre plusieurs formes dont notamment :

---

<sup>167</sup> A. FRANCONIE « *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients* », op.cit, P 44.

<sup>168</sup> P. BOURHIS « *Le devoir de conseil en matière fiscale : responsabilité civile de l'expert-comptable dans le cadre des missions d'établissement des comptes annuels* », op.cit.

- Le défaut de mise en garde du client contre toutes les erreurs, irrégularités et omissions qu'il découvre et qui peuvent entraîner des sanctions fiscales.

P. BOURHIS<sup>169</sup>, affirme que cette négligence «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 ». Il est fortement recommandé dans des cas pareils que le professionnel informe son client et marque sa désapprobation par écrit tout en lui demandant de procéder aux régularisations nécessaires. A défaut de régularisation, il doit s'entourer de toutes les précautions nécessaires pour éviter de se trouver dans une situation de complicité ou de rompre sa mission.

- Le défaut de conseil en présence de plusieurs choix fiscaux. En effet, selon P. BOURHIS<sup>170</sup>, « l'expert-comptable ne saurait se dispenser, sans commettre une faute, de donner les conseils d'ordre fiscal qui découlent des constatations qu'il a pu faire dans l'accomplissement de ses travaux ».

Toutefois, il est à souligner qu'en Tunisie, le droit civil a instauré de sérieuses limitations à la responsabilité du consultant fiscal. En effet, le COC a limité la responsabilité du consultant fiscal aux seuls cas : d'imprudence grave, de faute lourde<sup>171</sup>, de mauvaise foi ou lorsque ce dernier a garanti le résultat d'une affaire<sup>172</sup>.

---

<sup>169</sup> P. BOURHIS « *Le devoir de conseil en matière fiscale : responsabilité civile de l'expert-comptable dans le cadre des missions d'établissement des comptes annuels* », op.cit.

<sup>170</sup> Ibid.

<sup>171</sup> L'article 88 du COC dispose à cet effet « Celui qui, de bonne foi, et sans qu'il y ait faute lourde ou imprudence grave donne des renseignements qu'il ignore la fausseté, n'est tenu d'aucune responsabilité envers la personne qui est l'objet de ces renseignements :

1. lorsqu'il y avait pour lui ou pour celui qui a reçu les renseignements, un intérêt légitime à les obtenir ;
2. lorsqu'il était tenu, par suite de ses rapports d'affaires ou d'une obligation légale de communiquer les informations qui étaient à sa connaissance. »

<sup>172</sup> L'article 89 du COC dispose à cet effet « Un simple conseil ou une recommandation n'engage pas la responsabilité de son auteur, si ce n'est dans les cas suivants :

1. s'il a donné le conseil dans le but de tromper l'autre partie ;
2. 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 des dommages pour l'autre partie ;
3. lorsqu'il a garanti le résultat de l'affaire.

## **§2. Négligence ou manquement à l'une de ses diligences dans le cadre d'une mission d'assistance fiscale ou d'autres missions spécifiques confiées en marge de la mission d'établissement des comptes**

---

Selon le COC<sup>173</sup>, la mission de l'expert-comptable se définit comme étant un « louage d'industrie ». Le louage d'industrie doit être, selon le CDP<sup>174</sup> et le COC<sup>175</sup>, bien défini par un contrat ou une lettre de mission qui fixe les obligations réciproques de chacune des parties contractantes et son client.

Il en découle que l'obligation de l'expert-comptable dans le cadre de sa mission de consulting est une obligation contractuelle<sup>176</sup>; elle doit être bien définie par une convention écrite et ce pour bien préciser la nature de la mission et pour délimiter le champ d'intervention de l'expert-comptable et déterminer sa responsabilité. Selon A. FRANCONIE<sup>177</sup>, « c'est à partir du contenu des obligations contractuelles résultant de la mission que se définit la faute engageant la responsabilité de l'expert-comptable ». En effet, celui-ci ne peut être responsable de ce qui ne rentre pas dans le cadre de sa mission.

En outre, le CDP met à la charge du professionnel d'exécuter avec diligence, impartialité et sincérité la mission qui lui a été confiée<sup>178</sup> et d'étudier et proposer dans le respect de la légalité les solutions les plus appropriées<sup>179</sup>.

Par conséquent, l'obligation du consultant fiscal est une obligation de moyen<sup>180</sup>. S'il manque à l'une de ses diligences nécessaires à l'exercice de la mission de consulting ou commet une faute ou une infraction à la loi par négligence, de nature à engendrer un préjudice pour son client, il assume la responsabilité de ses travaux.

---

<sup>173</sup> L'article 829 du COC prévoit « La loi considère comme louage d'industrie les services que les personnes exerçant une profession ou un art libéral rendent à leurs clients ».

<sup>174</sup> Selon l'article 7 du CDP, « 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 ».

<sup>175</sup> L'article 828 du COC dispose à cet effet « le louage de service ou de travail est un contrat par lequel l'une des parties s'engage moyennant un prix que l'autre partie s'oblige à lui payer, à fournir à cette dernière ses services personnels pour un certain temps ou à accomplir un fait déterminé ».

<sup>176</sup> Position confirmée par A. FRANCONIE, in « *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients* », op.cit.

<sup>177</sup> Ibid

<sup>178</sup> L'article 22 du CDP dispose à cet effet « 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 ».

<sup>179</sup> L'article 23 du CDP stipule « le professionnel a le devoir et la responsabilité selon le contrat qui le lie d'étudier et de proposer dans le respect de la légalité, les solutions les plus appropriées ».

<sup>180</sup> Selon A. FRANCONIE « comme la plupart des membres des professions libérales, l'expert-comptable n'est tenu que d'une obligation de moyen, principe affirmé de nombreuses fois en jurisprudence » (A. FRANCONIE, *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients*, op.cit).

### **§3. Existence d'une faute, d'un préjudice et d'un lien de causalité entre la faute et le préjudice**

---

Selon le COC, la responsabilité de l'expert-comptable dans le cadre d'une mission de consulting fiscal ne peut être engagée que si son client prouve qu'il y a une faute commise par son expert-comptable, un préjudice subi et un lien de causalité entre la faute et le préjudice<sup>181</sup>.

L'expert-comptable est responsable de tout dommage qu'il a causé à son client suite à son intervention et résultant de son imprudence ou de sa négligence<sup>182</sup> dans l'exécution de sa tâche ou de sa faute et ce abstraction faite du caractère intentionnel ou non de la faute<sup>183</sup>. Il est responsable également des fautes ou négligences commises par ses sous-traitants, son personnel ou par les personnes dont il se fait assister<sup>184</sup>.

Aussi peut on conclure que, le professionnel n'est tenu de réparer le dommage résultant de son fait que lorsqu'il est établi que son fait en est la cause directe<sup>185</sup>.

Il est à souligner en fin, que l'O.E.C.T. recommande à ses membres de souscrire une police d'assurance permettant de couvrir leur responsabilité pécuniaire<sup>186</sup>.

#### **Sous-section 2 – La responsabilité pénale**

---

« La responsabilité de l'expert-comptable peut aussi être mise en jeu en tant que celui-ci peut être reconnu complice d'une infraction pénale, s'il a participé en connaissance de cause à l'infraction projetée »<sup>187</sup>.

---

<sup>181</sup> L'article 82 du COC dispose à cet effet « tout fait quelconque de l'homme qui, sans l'autorité de la loi, cause sciemment et volontairement à autrui un dommage matériel ou moral, oblige son auteur à réparer le dommage résultant de son fait, lorsqu'il est établi que ce fait en est la cause directe ».

<sup>182</sup> L'article 843 du COC dispose à cet effet « Le locataire d'ouvrage ou de services répond non seulement de son fait, mais de sa négligence, de son imprudence et de son impéritie. Toute convention contraire est sans effet. »

<sup>183</sup> L'article 83 du COC stipule « chacun est responsable du dommage moral ou matériel qu'il a causé, non seulement par son fait, mais aussi si sa faute en est la cause directe. Toute stipulation contraire est sans effet. La faute consiste soit à omettre ce qu'on était tenu de faire, soit à faire ce dont on était de s'abstenir, sans intention de causer un dommage ».

<sup>184</sup> Cette interdiction trouve son origine légale dans les dispositions de l'article 845 du COC qui prévoient « Le locataire d'ouvrage répond du fait et de la faute des personnes qu'il se substitue, qu'il emploie ou dont il se fait assister, comme de son propre fait ou de sa faute. Cependant lorsqu'il est obligé de se faire assister à raison de la nature des services, ou de l'ouvrage, qui font l'objet du contrat, il n'est tenu d'aucune responsabilité s'il prouve :

1. qu'il a employé toute la diligence dans le choix et dans la surveillance de ces personnes ;
2. qu'il a fait de son côté tout ce qui était nécessaire afin de prévenir le dommage ou d'en conjurer les suites».

<sup>185</sup> Conformément aux dispositions des articles 82 et 83 du COC.

<sup>186</sup> Les experts comptables interrogés considèrent que l'article 89 du COC ne constitue par une assurance suffisante quant à la couverture de la responsabilité civile de l'expert-comptable. En effet, cette responsabilité ne peut être couverte, pour 86% d'entre eux, que par la souscription d'une police d'assurance.

<sup>187</sup> A. FRANCONIE « *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients* », op.cit, P44.

Le CDP<sup>188</sup>, ainsi que la norme 2 de la série travaux juridiques de l'O.E.C.T.<sup>189</sup>, relative à l'intervention de l'expert-comptable en matière de droit fiscal préviennent l'expert-comptable de se voir reprocher une complicité dans les actes de fraude fiscale ayant une qualification pénale d'une part, et le risque de poursuite pour délit d'aide à l'établissement de faux comptes dans le but d'éluder l'impôt d'autre part.

Dans le même cadre, le CDP prévient, dans son article 25, l'expert-comptable du risque d'inobservation des textes fiscaux par le client, et notamment du risque de se trouver dans une situation de complicité.

La responsabilité pénale du consultant fiscal ne peut être engagée que s'il est prouvé<sup>190</sup> qu'il a établi une infraction pénale ou qu'il en est complice<sup>191</sup>.

Notons enfin, que le code des droits et procédures fiscaux a institué des sanctions sévères à l'égard des consultants fiscaux qui ont aidé à établir de faux comptes ou de faux documents comptables dans le but d'éluder l'impôt<sup>192</sup>.

### **Sous-section 3 – La responsabilité disciplinaire**

---

Aux termes de l'article 6 de la loi 88-108 du 18/08/1988, portant refonte de la législation relative à la profession d'expert-comptable, la responsabilité disciplinaire de l'expert-comptable est engagée s'il commet une infraction à la réglementation professionnelle et au règlement intérieur de l'ordre des experts-comptables.

---

<sup>188</sup> L'article 25 du CDP dispose à cet effet « Le professionnel est tenu de se conformer aux textes en vigueur et d'inviter son client à les respecter, le cas échéant. 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>189</sup> La norme 2 de la série travaux juridique de l'O.E.C.T. prévoit à cet effet « Dans l'ensemble de ses interventions et conseils, l'expert-comptable doit se montrer particulièrement attaché au respect de la réglementation. En aucun cas, il ne peut se rendre complice d'agissements frauduleux ou aider son client à dissimuler ceux-ci (exp: minoration de chiffre d'affaires, minoration ou majoration des stocks, fausses pièces justificatives.). Quand il a connaissance d'irrégularités ou erreurs commises, il en informe son client. Quand les erreurs sont jugées majeures ou significatives, l'expert-comptable marquera sa désapprobation par écrit. Dans ce cas, il essaiera de convaincre son client de régulariser sa situation. Quand l'expert-comptable a connaissance ou découvre des agissements frauduleux, il doit à défaut de régularisation rompre sa mission ».

<sup>190</sup> « La responsabilité pénale de l'expert-comptable ne pourra donc résulter que de la preuve des agissements frauduleux» (A. FRANCONIE, *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients*, op.cit, P 44).

<sup>191</sup> L'article 32 du code pénal prévoit que « sont considérés punis comme complice : ceux qui ont, dans les mêmes conditions, aidé ou assisté l'auteur ou les auteurs de l'action dans les faits qu'ils ont préparés ou facilités».

<sup>192</sup> L'article 99 du CDPF dispose à cet effet « Sont punis d'un emprisonnement de seize jours à trois ans et d'une amende de 1000 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 tenus solidairement avec leurs clients du paiement du principal de l'impôt et des pénalités y afférentes éludés par leurs agissements. »

La chambre de discipline instituée auprès de l'ordre des experts-comptables est chargée d'étudier les différentes infractions commises par les membres de l'ordre et de prévoir le cas échéant les sanctions correspondantes.

Les sanctions susceptibles d'être prononcées varient selon le degré de la gravité de l'infraction commise.

Elles peuvent, selon les termes de l'article 27 de la loi 88-108, prendre la forme de :

- L'avertissement ;
- Blâme écrit adressé à l'intéressé ;
- La suspension de l'ordre de un à cinq ans ;
- La radiation du tableau de l'ordre.

La technicité et l'expertise fiscales de l'expert-comptable rendent ce dernier à même d'exercer sa mission de consulting fiscal et de mettre en oeuvre les techniques appropriées d'optimisation et de planification fiscale avec performance et à l'abri de tout risque important pouvant engager sa responsabilité.

# DEUXIEME PARTIE : LA PRATIQUE DE L'OPTIMISATION ET DE LA PLANIFICATION FISCALES

En Tunisie, le droit commun souffre de plusieurs insuffisances à savoir la déductibilité partielle des provisions pour dépréciations des créances, des stocks et des actions cotées en bourse, la non déductibilité du salaire du gérant majoritaire d'une SARL, la non déductibilité des amortissements des terrains de carrières, les déductions très limitées au titre des enfants à charge etc.

Dans ce cadre, l'entreprise a intérêt à profiter de toutes les opportunités fiscales, qui s'offrent dans les différentes étapes de sa vie, en faisant recours aux différentes techniques d'optimisation possibles (Chapitre 1).

Sur le plan international, la recherche des pays à régime fiscal compétitif est le souci de la plupart des investisseurs qui cherchent de nouveaux marchés étrangers. Toutefois, le choix du pays d'implantation pour le montage des différentes opérations commerciales ne peut se faire sans une planification fiscale internationale adéquate (Chapitre 2).

## **CHAPITRE 1 – L'INTEGRATION DE L'OPTIMISATION FISCALE DANS LES DIFFERENTES ETAPES DE VIE DE LA SOCIETE**

---

Les techniques d'optimisation fiscale sont devenues indispensables à la rentabilité de l'entreprise en raison de l'effet significatif de la charge de l'impôt et de la multitude des choix offerts par la législation fiscale durant les différentes étapes de vie de l'entreprise.

Dans ce chapitre, on va examiner les choix fiscaux dont dispose le chef d'entreprise lors de la phase de création (Section 1), de fonctionnement (Section 2) et de développement de l'entreprise (Section 3).

## **Section 1 – La création de la société**

---

A la phase de création de la société, les investisseurs se trouvent, souvent, tenus d'effectuer des choix relatifs à :

- La nature de l'activité ? (Sous-section 1) ;
- Le lieu de l'implantation ? (Sous-section 2) ;
- La forme juridique appropriée ? (Sous-section 3).

### **Sous-section 1 – Choix du secteur d'activité**

---

Le C.I.I. (§1) et le droit commun (§2) offrent des avantages fiscaux significatifs qui varient selon la nature de l'activité de l'entreprise. A cet effet, l'investisseur se trouve généralement influencé par l'aspect fiscal lors de l'étude du projet qu'il espère réaliser.

#### **§1. Activités éligibles aux avantages prévus par le code d'incitations aux investissements**

---

Le CII prévoit des incitations aux investissements réalisés en Tunisie par des promoteurs tunisiens ou étrangers, résidents ou non résidents, ou en partenariat conformément à la stratégie globale de développement du pays qui vise notamment l'accélération du rythme de la croissance dans les activités prévues par ledit code<sup>193</sup>. Ces incitations prennent généralement la forme de dégrèvement financier<sup>194</sup>, de dégrèvement physique<sup>195</sup>, d'exonération partielle<sup>196</sup> ou totale<sup>197</sup> du bénéfice...

---

<sup>193</sup> L'article premier du C.I.I. dispose à cet effet « Le présent code fixe le régime de création de projets et d'incitations aux investissements réalisés en Tunisie par des promoteurs tunisiens ou étrangers, résidents ou non résidents, ou en partenariat conformément à la stratégie globale de développement qui vise notamment l'accélération du rythme de la croissance et des créations d'emplois dans les activités relevant des secteurs suivants : l'agriculture et la pêche ; les industries manufacturières ; les travaux publics ; le tourisme ; l'artisanat ; le transport ; l'éducation et l'enseignement ; la formation professionnelle ; la production et les industries culturelles ; l'animation pour les jeunes et l'encadrement de l'enfance ; la santé ; la protection de l'environnement ; la promotion immobilière ; autres activités de services non financiers ».

<sup>194</sup> L'article 7 du CII prévoit à cet effet « Sous réserve des dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les personnes physiques ou morales qui souscrivent au capital initial ou à l'augmentation du capital des entreprises opérant dans les activités visées à l'article premier du présent code, bénéficient de la déduction des revenus ou bénéfices réinvestis dans la limite de 35% des revenus ou bénéfices nets soumis à l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou à l'impôt sur les sociétés ».

Le taux de dégrèvement varie selon la nature de l'activité et peut s'élever à 50% ou à 100%.

<sup>195</sup> Selon les termes du paragraphe 2 de l'article 7 du CII, les sociétés qui investissent tout ou partie de leurs bénéfices au sein d'elles mêmes, bénéficient, sous réserve des dispositions de l'article 12 de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, d'un dégrèvement physique dans la limite de 35% des revenus ou bénéfices nets soumis à l'impôt.

Ce taux de 35% peut s'élever à 50% ou à 100% pour d'autres activités.

<sup>196</sup> A titre d'exemple, les projets réalisés par les promoteurs immobiliers relatifs à l'habitat social, à l'aménagement de zones pour les activités agricoles, de tourisme et d'industrie et à la construction de bâtiments destinés aux

## **§2. Activités éligibles aux avantages prévus par le droit commun**

---

A l'instar du CII et en vue de réaliser les mêmes objectifs, le droit commun prévoit des incitations fiscales pour les investisseurs qui souhaitent réaliser des projets dans certains secteurs d'activité. Aussi, les avantages offerts à l'hébergement et la restauration des étudiants<sup>198</sup>, à la location de constructions verticales destinées à l'habitat collectif social ou économique<sup>199</sup> et à bien d'autres secteurs sont insérés dans les dispositions de droit commun.

### **Sous-section 2 – Choix du lieu d'implantation**

---

Pour une entreprise en création, le choix du lieu d'implantation revêt une importance particulière. En effet, une même activité peut être imposée différemment selon qu'elle est implantée dans une zone bénéficiant d'un régime fiscal privilégié à savoir les parcs d'activités économiques (§1), les zones de développement régional (§2), les régions à climat difficile et les zones de pêche insuffisamment exploitées (§3), ou non.

#### **§1. Parcs d'activités économiques**

---

Selon T. LAMORLETTE et P. RASSAT<sup>200</sup>, les parcs d'activités économiques deviennent un outil privilégié des économies nationales. « Pour les pays en voie de développement, il s'agit à la fois d'attirer les investisseurs étrangers et de favoriser les transferts technologiques ».

---

activités industrielles, bénéficient en vertu des dispositions de l'article 51 du CII, de la déduction de 50% des bénéfices provenant de ces projets de l'assiette de l'impôt sur les sociétés.

<sup>197</sup> Les investissements réalisés dans les activités agricoles et de pêche, les activités de première transformation, de conditionnement de la production et des services liés à la production agricole et de pêche, constituent à ce titre un parfait exemple d'illustration. En effet, ces investissements bénéficient en vertu des dispositions de l'article 27 et 30 du CII, de la déduction de la totalité des revenus ou bénéfices provenant de ces activités de l'assiette de l'impôt pendant les dix premières années sans minimum d'impôt.

<sup>198</sup> Selon les termes de l'article 48-VII octies du code de l'IRPP et de l'IS, les personnes morales qui souscrivent au capital d'une société d'hébergement et de restauration des étudiants bénéficient d'un dégrèvement financier de 100% sous réserve de respecter le minimum d'impôt prévu par l'article 12 de la loi n°89-114 du 30 Décembre 1989 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS. Selon ce même article, les personnes morales qui réalisent des revenus provenant de la location d'immeubles destinés à l'hébergement des étudiants ou des revenus provenant de la restauration des étudiants conformément à un cahier des charges bénéficient de la déduction totale de ces revenus pendant les dix premières années d'activité sans minimum d'impôt.

<sup>199</sup> L'article 48-VII quindecies du code de l'IRPP et de l'IS prévoit à cet effet « Pour la détermination du bénéfice imposable, sont admis en déduction les bénéfices provenant de la location des constructions verticales destinées à l'habitat collectif social ou économique dans le cadre de projets réalisés à cette fin conformément au cahier des charges, approuvé par arrêté du ministre de tutelle du secteur (3), et ce, pendant les dix premières années d'activité sans que l'impôt dû soit inférieur à 10% du bénéfice global imposable compte non tenu de la déduction ».

Est considérée comme construction verticale collective toute construction comportant quatre étages ou plus en sus du rez-de-chaussée.

Le bénéfice de cette déduction est subordonné à :

- L'engagement de l'entreprise à exploiter le projet directement pour une période de dix ans.
- La présentation lors du dépôt de la déclaration annuelle d'impôt d'une attestation délivrée par le ministère de tutelle du secteur justifiant l'exploitation du projet conformément au cahier des charges».

<sup>200</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, 3<sup>ème</sup> édition, Editions MAXIMA, Paris, 1997, P 152.

Les entreprises implantées dans les parcs d'activités économiques bénéficient selon l'article 8 bis de la loi n° 92-81 du 3 Août 1992, portant création des parcs d'activités économiques d'une exonération totale du bénéfice pendant les dix premières années et d'une exonération à hauteur de 50% à partir de la 11<sup>ème</sup> année<sup>201</sup>. Elles bénéficient en outre d'un dégrèvement physique de 100% avec minimum d'impôt de 20% au titre des bénéfices réinvestis au sein d'elles-mêmes.

En outre, les souscripteurs au capital initial de ces entreprises ou à son augmentation bénéficient d'un dégrèvement financier de 100% avec un minimum d'impôt de 20%.

## **§2. Zones de développement régional**

---

« Dans l'objectif de la décentralisation et de la participation de toutes les régions de la Tunisie dans la vie économique, le législateur tunisien a mis en place des avantages destinés à encourager les investissements réalisés dans des zones de développement régional »<sup>202</sup>.

Ces avantages consistaient avant le 1/1/2008, date d'entrée en vigueur de la loi n° 2007-69 du 27 décembre 2007, relative à l'initiative économique en l'exonération totale de l'impôt sur les sociétés pendant une période de 10 ans à partir de la date d'entrée en activité effective et ce nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30/12/1989 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS et dans la limite de 50% pendant les 10 années suivantes avec application du minimum d'impôt.

L'article 44 de la loi n° 2007-69 du 27 décembre 2007, relative à l'initiative économique a apporté des limitations aux avantages prévus pour les zones de développement régional.

En effet, le législateur a découpé ces zones à partir du 1/1/2008 en quatre zones bénéficiant chacune d'un régime fiscal différent<sup>203</sup>.

---

<sup>201</sup> En vertu des dispositions de l'article 12 de la loi n° 2007-70 et de l'article 7 de la loi n° 2007-69, les sociétés implantées dans les zones franches économiques et créées à partir du 1/1/2011 seront soumises à un taux d'impôt de 10%.

<sup>202</sup> [www.AudinetTunisie.com](http://www.AudinetTunisie.com), visité en Juillet 2007.

<sup>203</sup> Les entreprises en activité avant la date d'entrée en vigueur des dispositions de la présente loi et dont la période fixée pour le bénéfice des avantages prévus par les articles 23 et 25 du CII n'a pas encore expiré ainsi que les entreprises disposant d'une attestation de dépôt de déclaration d'investissement avant le 1/1/2008 et qui entrent en activité effective avant le 31/12/2009, continuent selon l'article 45 de la loi n° 2007-69 du 27 décembre 2007, relative à l'initiative économique à bénéficier desdits avantages jusqu'à la fin de la période qui leur est impartie à cet effet conformément à la législation en vigueur avant la date d'application des dispositions de la présente loi.

### **§3. Régions à climat difficile et zones aux ressources insuffisamment exploitées**

---

En sus des aides financières prévues par le CII<sup>204</sup>, les investisseurs réalisant des projets agricoles dans des régions à climat difficile ainsi que des investissements de pêche dans les zones aux ressources insuffisamment exploitées bénéficient, selon les termes du paragraphe 3 de l'article 30 du CII, de la déduction des revenus provenant de ces investissements de l'assiette de l'impôt sur les sociétés durant les dix premières années à partir de la date d'entrée en activité effective nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n° 89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'impôt sur les revenus des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés et d'une imposition au taux de faveur de 10% à partir de la 11<sup>ème</sup> année. De même, les investisseurs qui souscrivent au capital initial ou à l'augmentation de capital des sociétés visées ci-dessus bénéficient selon le même article de la déduction des revenus investis, des bénéfices nets soumis à l'impôt sur les bénéfices et ce nonobstant les dispositions des articles 12 et 12 bis de la loi n°89-114 du 30 décembre 1989 portant promulgation du code de l'IRPP et de l'IS.

### **Sous-section 3 – Choix de la forme de la société et de la forme des apports**

---

Après avoir décidé de la nature de l'activité et du lieu d'implantation, les associés passent au choix de la forme juridique de la société (§1) et à la détermination de la nature et de la valeur des apports en capital (§2).

#### **§1. Choix de la forme de la société : « SARL ou SA »**

---

Le choix de la forme appropriée de la société en création est dicté par des critères fiscaux et par des critères autres que fiscaux.

##### **1. Critères fiscaux**

De point de vue fiscal, la SA présente l'avantage que toute rémunération allouée en contrepartie d'un travail effectif, aux associés quelle que soit leur participation dans le capital social est déductible lors du calcul du résultat fiscal imposable. En effet, la rémunération octroyée au gérant majoritaire d'une SARL est d'une part non déductible chez la société<sup>205</sup> et d'autre part imposable entre les mains du gérant majoritaire<sup>206</sup>.

---

<sup>204</sup> Les aides financières octroyées aux investisseurs réalisant des projets agricoles dans des régions à climat difficile ainsi que des investissements de pêche dans les zones aux ressources insuffisamment exploitées sont régies par les articles 31 à 36 du CII et par le décret n° 94-427 du 14 février 1994, tel que modifié et complété par les textes subséquents (JORT n°21 du 18 mars 1994).

<sup>205</sup> En vertu des dispositions de l'article 48-V «les rémunérations allouées aux associés gérants, ne sont pas admises en déduction pour la détermination de l'impôt dû par les sociétés à responsabilité limitée, lorsque la majorité des parts sociales est possédée par l'ensemble des gérants. Pour l'application de la disposition qui précède, les gérants

En outre la SA peut bénéficier de la réduction de son taux d'imposition en cas d'introduction en bourse. En effet, selon l'article premier de la loi n° 99-92 du 17 Août 1999, relative à la relance du marché financier (telle que modifiée par l'article 29 de la loi n° 2001-123 du 28/12/2001, par l'article 42 de la loi n° 2004-90 du 31 décembre 2004 et par l'article 4 de la loi n° 2006-80 du 18 décembre 2006), le taux d'impôt sur les sociétés est réduit à 20 % pour les sociétés qui procèdent à l'admission de leurs actions ordinaires à la cote de la bourse avant la date du 31/12/2009, 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.

## 2. Critères autres que fiscaux

« Pour sa différenciation totale entre la société, les actionnaires et les dirigeants, la SA est l'instrument idéal pour développer des activités nécessitant des capitaux importants. De plus, l'organisation de la SA permet le contrôle de la gestion par les partenaires extérieurs »<sup>207</sup>.

Cependant, le formalisme juridique est plus contraignant dans les SA que dans les SARL. En effet, la création d'une SARL est plus simple et plus rapide que celle de la

---

qui n'ont pas personnellement la propriété des parts sociales sont considérés comme associés si leur conjoint ou leurs enfants non émancipés sont des associés.

Dans ce cas, comme dans celui où le gérant est associé, les parts, appartenant en toute propriété ou en usufruit au conjoint et au enfant non émancipés du gérant, sont ajoutées à celles de ce dernier ».

<sup>206</sup> Dans une prise de position (1519) année 2003, la DGELF a précisé que les rémunérations versées à un gérant majoritaire de SARL sont qualifiées de revenus de valeurs mobilières et sont de ce fait soumises à l'impôt sur le revenu mais demeurent non passibles de la retenue à la source.

Ces rémunérations ne sont pas soumises à la TFP et au FOPROLOS.

« لقد طلبتم بمقتضى مکتوبکم المشار إليه بالمرجع أعلاه مدکم ببعض التوضیحات بخصوص :

1- النظام الجبائي للمکافآت المسندة لوكيل شركة ذات مسؤولية محدودة في مادة الخصم من المورد والأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسکن لفائدة الأجراء وذلك سواء كان يمتلك أغلبية المنابات أم لا،

2- مفهوم عبارة الأطفال غير الراشدين الواردة بالفقرة V من الفصل 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، وهل تعني الأطفال في الکفالة الواردة بالفصل 40 فقرة II من نفس المجلة.

جواباً، بشر فني إعلامکم بما يلي :

### **I - فيما يتعلق بالنظام الجبائي للمکافآت المسندة لوكيل شركة ذات مسؤولية محدودة**

#### **1- في مادة الضريبة على الدخل**

أ- بالنسبة للوكيل الذي يمتلك أغلبية المنابات الإجتماعية

تعتبر المکافآت التي يتحصل عليها الشريك الوكيل الذي يمتلك أغلبية المنابات الإجتماعية مداخيل قيم منقولة وبالتالي، تكون خاضعة للضريبة على الدخل بهذا العنوان وعلى أساس مبلغها الخام، ولا تكون خاضعة لأي خصم من المورد. ويعتبر الوكيل أنه يمتلك أغلبية المنابات الإجتماعية إذا تجاوزت مساهمته 50 من المنابات الإجتماعية للشركة ولإحتساب نسبة الإمتلاك في رأس المال تضاف لمنابات الوكيل، المنابات الإجتماعية الراجعة بالملكية أو بالانتفاع القرين والمنابات الإجتماعية الراجعة للأبناء غير الراشدين.

وإذا لم يكن للوكيل شخصياً ملكية المنابات الإجتماعية، تؤخذ بعين الإعتبار المنابات الإجتماعية للقرين وللأطفال غير الراشدين.

2- في مادة الأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسکن لفائدة الأجراء

أ- بالنسبة للوكيل الذي يمتلك أغلبية المنابات الإجتماعية

طبقاً للتشريع الجاري به العمل يستوجب الأداء على التكوين المهني والمساهمة في صندوق النهوض بالمسکن لفائدة الأجراء على أساس المبلغ الجملي للمرتبات والأجور والمنح المدفوعة للأجراء بما في ذلك الإمتيازات العينية.

وبالنسبة للحالة الخاصة بالمکافآت المدفوعة للوكيل الذي يمتلك أغلبية المنابات الإجتماعية وباعتبارها مداخيل قيم منقولة فإنها لا تخضع للأداء على التكوين المهني. كما لا تخضع هذه المکافآت للمساهمة في صندوق النهوض بالمسکن لفائدة الأجراء.

<sup>207</sup> C. COLETTE, *Gestion fiscale des entreprises*, op.cit, P 26.

SA<sup>208</sup>. En outre la gestion d'une SA est plus complexe et plus coûteuse que celle de la SARL<sup>209</sup>.

## **§2. Choix de la forme des apports « en nature ou en numéraires »**

---

Dans le cas où la société en création est éligible aux avantages fiscaux et, notamment, le dégrèvement fiscal, et que les fondateurs estiment que le résultat de la société sera bénéficiaire pendant son premier exercice d'activité, il est opportun, que l'apport soit en numéraire. En effet, la société peut suite à la réalisation des apports, acquérir le matériel dont elle a besoin et bénéficier d'un dégrèvement physique<sup>210</sup> sous réserve de respecter le formalisme prévu par la législation fiscale en vigueur.

En outre, seuls les apports en numéraire peuvent bénéficier du dégrèvement financier chez les souscripteurs.

## **Section 2 – Le fonctionnement de la société**

---

L'optimisation fiscale s'appuie sur les politiques comptables à effet fiscal (Sous-section 1), la gestion des investissements (Sous-section 2) et la politique de rémunération du personnel (Sous-section 3).

### **Sous-section 1 – Politique comptable à effet fiscal**

---

« La comptabilisation des opérations effectuées par l'entreprise obéit à une réglementation définie par des normes spécifiques. Mais il est vrai aussi que les dirigeants, de part leur position stratégique, disposent d'une certaine marge de liberté quant aux choix des méthodes et des options comptables »<sup>211</sup>.

Le choix d'une pratique, ou d'une autre, est généralement influencé par la volonté des dirigeants de présenter des résultats comptables permettant une minimisation de la charge fiscale ou un résultat comptable suffisamment bénéficiaire permettant de satisfaire les bailleurs de fonds.

---

<sup>208</sup> Selon les termes de l'article 90 du CSC, la SARL peut être constituée entre deux ou plusieurs personnes. En outre l'article 91 du même code prévoit la possibilité de constituer une société « SUARL » par un seul associé. Cependant, l'article 160 du CSC stipule que la SA ne peut être constituée que par au moins sept associés. De même, l'article 92 du CSC prévoit que le capital de la SARL ne peut être inférieur à mille dinars, alors que l'article 161 du CSC exige un capital minimum de cinq mille dinars pour la création d'une SA et de cinquante mille dinars si cette dernière fait appel public à l'épargne.

<sup>209</sup> La gestion de la SARL peut être assurée selon l'article 112 du CSC par une ou plusieurs personnes physiques. Cependant, et en vertu des dispositions de l'article 188 du CSC, la SA est administrée par un conseil d'administration (composé selon l'article 189 du CSC par trois membres au moins et douze membres au plus) ou par un directoire et un conseil de surveillance.

<sup>210</sup> Voir Section 2 (Sous section 2, §2, A, 2 : « Réinvestissement du bénéfice »).

<sup>211</sup> W. KHOUFI et M. LAADHAR « *La gestion du résultat comptable à travers les accruals* », RCF N°69, Editions Raouf YAICH, 2005, P 23.

## **§1. Optimisation des règles de rattachement des produits et charges à leur exercice**

---

Les opérations conclues avec les fournisseurs et les clients sont génératrices de charges et de produits, dont le rattachement à l'exercice obéit à des règles pouvant être optimisées en fonction du besoin du chef d'entreprise.

### **1. Opérations avec les fournisseurs**

Les opérations conclues avec les fournisseurs sont généralement génératrices de charges déductibles de l'assiette de l'impôt sous réserve de remplir les conditions de fond et de forme prévues par la réglementation.

En vu de gérer son résultat fiscal, le chef d'entreprise peut choisir la date optimale d'engagement de certaines charges. De même, il peut décider d'étaler ou non certaines charges susceptibles d'étalement conformément au système comptable.

#### **1. Choix de la date d'engagement de certaines charges :**

« Les entreprises peuvent être tentées d'anticiper ou de retarder l'engagement de certaines opérations génératrices de charges, notamment à la fin de l'exercice, dans le but de diminuer ou au contraire d'augmenter le montant de leur résultat imposable »<sup>212</sup>.

Ces charges doivent, bien évidemment, correspondre à des prestations ou services utiles ou inévitables à l'entreprise dont on cite, les frais d'entretien et de réparation, les frais de formation professionnelle, l'engagement d'une mission spécifique d'audit<sup>213</sup>.

#### **2. Possibilité d'étalement de certaines charges :**

« En règle générale, les charges engagées par une entreprise au cours d'un exercice sont en totalité imputées à cet exercice parce qu'elles se rattachent généralement aux revenus de ce même exercice, conformément à la convention de rattachement des charges aux produits »<sup>214</sup>. Cependant, certaines charges peuvent ne pas être affectées totalement à l'exercice de leur engagement en raison de l'impact significatif qu'elles peuvent avoir sur les exercices ultérieurs. Dans ce cas, il est approprié selon la norme

---

<sup>212</sup> F. LEFEBVRE, *Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et d'optimisation fiscale*, Editions Francis Lefebvre, Paris, 2001, P 112.

<sup>213</sup> Les achats de services ou de biens destinés à la vente ne se prêtent pas à ce genre d'exercice. En effet, c'est vrai que ces opérations effectuées à la fin de l'exercice sont comptabilisées en charges et par suite déduites du résultat, mais elles augmentent aussi d'un montant égal les stocks de l'exercice. L'opération a donc un effet neutre sur le résultat comptable et fiscal de l'exercice.

<sup>214</sup> Norme comptable n° 10 relative aux charges reportées, paragraphe 1.



\* Les charges à répartir: Certaines charges supportées par l'entreprise, notamment de formation du personnel, d'études d'organisation, de transfert d'un établissement et de publicité<sup>217</sup> peuvent être constatées en charges reportées lorsque les conditions suivantes sont satisfaites<sup>218</sup> :

- Elles se rapportent à des opérations spécifiques identifiées ;
- La rentabilité globale et leur impact sur les exercices ultérieurs sont démontrés.

« Outre l'estimation difficilement contrôlable de la possibilité de récupération des frais au cours des exercices ultérieurs, la difficulté réside encore dans l'appréciation de la nature même des charges qui font partie des charges à répartir »<sup>219</sup>.

L'étalement ou non des charges reportées est considéré comme un instrument fiscal entre les mains des dirigeants permettant de gérer le résultat imposable.

## 2. Opérations avec les clients

Les opérations avec les clients se traduisent généralement par des produits soumis à l'impôt au cours de l'exercice au titre duquel ils sont rattachés ou par des charges en cas de constatation d'une provision pour dépréciation de créances douteuses.

### 1. Exercice de rattachement :

Le rattachement des produits au résultat obéit à des règles impératives fixées par la norme comptable n° 3 relative aux revenus. Toutefois, il est possible d'agir sur le rattachement des produits aux exercices grâce à certaines clauses rédigées judicieusement dans les contrats conclus avec les clients.

---

الوحدة الجديدة تسجل ضمن الأعباء الأولية ويتم إستهلاكها حسب نفس الشروط والحدود أو أن هذه الأعباء يتم طرحها على أساس حلول الأجل. جوابا، يشرفني إعلامكم بأنه وفقا للتشريع الجبائي الجاري به العمل، وعملا بمبدأ إستقلالية السنوات المالية تتحمل كل سنة مالية الأعباء والمحاصيل المنسوبة لها وتبعا لذلك تطرح في كل الحالات الأعباء المالية الجارية خلال سنة ما من نتائج السنة المذكورة. »

<sup>217</sup> Dans une prise de position (2472) du 22 novembre 2000, la DGELF a précisé qu'elle n'est pas habilitée à définir les méthodes comptables de l'entreprise. Pour ce qui est des frais de publicité d'un volume important ayant un impact sur les exercices suivants comptabilisés en charges reportées, la DGELF a précisé que lesdites charges peuvent être amorties soit en totalité (à 100%) dès la première année soit sur 3 exercices.

« لقد بينتم ضمن مکتوبيکم المشار إليهما بالمرجع أعلاه أنکم تعهدتم بمصاريف هامة للإشهار ورسمتم هذه المصاريف بأصول الموازنة كأعباء مؤجلة قابلة للاستيعاب خلال مدة ثلاثة سنوات وطلبتكم رأيي في الموضوع : جوابا، يشرفني إعلامكم بما يلي : إن اختيار طريقة ترسيم الأعباء التي تتحملها المؤسسة ضمن محاسبتها لا يدخل ضمن مضموناتي. غير أنه من الناحية الجبائية تضبط النتيجة الصافية بعد طرح كل الأعباء المبررة التي استلزمها الاستغلال وتم تسجيلها بالمحاسبة وذلك ما لم يتم استثنائها بصفة خاصة. ويتمّ الطرح باعتبار القاعدة العامة لسنوية الضريبة واستقلال السنوات المحاسبية حيث تنسب الأعباء التي تمّ التعهد فيها خلال سنة إلى نتائج نفس السنة. وبالنسبة للحالة الخاصة بالمصاريف الهامة المتعلقة بالإشهار التي تعهدت بها شركتكم والتي لها انعكاس على نتائج السنوات اللاحقة، فإنه يمكنكم إجراء استهلاك كلي في شأنها أو على أساس ثلاث سنوات وذلك وفقا لأحكام الفصل الأول من قرار وزير المالية المؤرخ في 16 جانفي 1990 المتعلق بتحديد نسب الاستهلاكات القارة وقيمة المعدّات الثابتة التي يمكن أن تكون محل استهلاك كلي. »

<sup>218</sup> Norme comptable n°10 relative aux charges reportées, paragraphe 19.

<sup>219</sup> W. KHOUFI et M. LAADHAR « *La gestion du résultat comptable à travers les accruals* », op.cit, P 24.

Les règles de rattachement des produits aux exercices diffèrent selon qu'il s'agit d'opérations de ventes ou de prestations de services.

\* Opérations de ventes : Selon le paragraphe 9 de la norme comptable n° 3 relative aux revenus, les ventes de marchandises et de produits fabriqués doivent être constatées en comptabilité si les conditions suivantes sont satisfaites :

- L'entreprise a transféré à l'acheteur les principaux risques et avantages inhérents à la propriété ;
- Le montant des revenus peut être mesuré de façon fiable ;
- Il est probable que des avantages futurs associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise ; et
- Les coûts encourus ou à encourir concernant l'opération peuvent être mesurés de façon fiable.

Le transfert de propriété coïncide généralement avec la date de livraison des biens vendus ou de la conclusion du contrat. Dans la mesure où l'entreprise est libre de choisir les modalités de livraison, elle pourra influencer sur la date de rattachement des revenus résultant particulièrement des opérations de ventes réalisées à la fin de l'exercice.

En effet, « les entreprises peuvent par exemple retarder la formation du contrat et donc du transfert de propriété :

- en concluant une *vente franco* en cas de transport des locaux du vendeur à ceux de l'acheteur car le transfert de propriété n'intervient alors qu'après le transport ;
- ou bien en assortissant la vente d'une condition suspensive (vente à l'essai par exemple). Dans ce cas, le transfert de propriété ne s'opère qu'au moment de la réalisation de la condition et le produit ne peut être pris en compte avant cette date »<sup>220</sup>.

\* Prestations de services : « Lorsque le résultat peut être estimé de façon fiable<sup>221</sup>, les revenus découlant de la prestation de service doivent être comptabilisés au fur et à mesure que les services sont rendus par référence au degré d'avancement des opérations à la date d'arrêté des états financiers »<sup>222</sup>.

---

<sup>220</sup> F. LEFEBVRE, *Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et d'optimisation fiscale*, op.cit, P 154.

<sup>221</sup> Selon le paragraphe 14 de la norme comptable n°3 relative aux revenus, le résultat découlant d'une prestation de services peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes est rempli :

- Le montant des revenus de la prestation de services peut être mesuré d'une façon fiable ;
- Il est probable que des avantages économiques futurs associés à l'opération bénéficieront à l'entreprise ;
- Le degré d'avancement de l'exécution de la prestation de services peut être évalué de façon fiable ;
- Les charges encourues pour la prestation de services et les charges à encourir pour achever l'ensemble des services prévus peuvent être mesurées de façon fiable.

<sup>222</sup> Norme comptable n°3 relative aux revenus, paragraphe 14.

Pour le cas spécifique des revenus résultant des contrats de construction, la norme comptable n° 9, relative aux contrats de constructions, a adopté le même principe<sup>223</sup> quant à la prise en compte de ces revenus.

De sa part, la doctrine administrative a ignoré les dispositions du paragraphe 11 de ladite norme en stipulant qu'à la clôture de l'exercice, les travaux inachevés doivent être constatés dans tous les cas dans le compte de « Stocks de travaux encours » pour leurs coûts de revient<sup>224</sup>.

La détermination du degré d'avancement est une question de fait qui dépend de l'étendue exacte des obligations qui incombent au prestataire. Les clauses du contrat définissant la mission exacte et fixant judicieusement les obligations des parties contractantes sont déterminantes à cet égard et permettent d'avancer ou de retarder la date de prise en compte du produit.

## 2. Provisions pour dépréciations des créances douteuses :

Lorsque le recouvrement de la créance devient incertain, le client procède à la constatation d'une provision pour dépréciation, dont le fait générateur et la déductibilité fiscale sont régis par des règles précises fixées par la législation.

\* L'estimation et le fait générateur de la provision : Une Provision pour dépréciation des créances douteuses doit être constatée en comptabilité si les conditions suivantes sont satisfaites :

<sup>223</sup> Le paragraphe 11 de la norme comptable n°09 relative aux contrats de constructions stipule à cet effet : « Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les revenus relatifs au contrat doivent être comptabilisés au fur et à mesure que les travaux sont exécutés par référence au degré d'avancement des travaux à la date d'arrêt des états financiers »

<sup>224</sup> Dans une prise de position (1578) année 2003, la DGELF a précisé le fait générateur des revenus pour les travaux publics en matière d'IS :

« لقد ذكرتم بمقتضى مكتبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه أن شركة ذات مسؤولية محدودة تنشط في قطاع الأشغال العامة تحقق رقم معاملات مع الدولة والجماعات المحلية والمؤسسات والمنشآت العمومية وفي هذا الصدد طلبتم معرفة ما هو رقم المعاملات الذي يقع التصريح به في مادة الضريبة على الشركات والأداء على القيمة المضافة، وهل يقع التصريح برقم المعاملات في مادة الضريبة على الشركات وفي مادة الأداء على القيمة المضافة المضمن بشهادات الخصم المسلمة من المنشآت والمؤسسات العمومية والدولة والجماعات المحلية أم يتم التصريح بالمبلغ الجملي للصفقات.

جوابا، يشرفني إعلامكم بما يلي

(I) في مادة الضريبة على الشركات

يحدد الربح الخاضع للضريبة بعنوان سنة مالية معينة على أساس نتائج كل العمليات التي يتم تحقيقها خلال نفس السنة بصرف النظر عن تاريخ وطريقة الدفع وذلك عملا بمبدأ الديون المكتسبة لفائدة المؤسسة والديون الثابتة المتخلدة بذمتها (créance acquise et dette certaine) ومبدأ إستقلالية السنوات المالية.

وبناء عليه، تسجل المحاصيل ضمن نتائج السنوات التي أصبحت فيها مكتسبة للمؤسسة، وتسجل الأعباء ضمن نتائج السنوات التي بذلت بعنوانها هذه الأعباء فعليا.

وعلى أساس ما سبق، فإن المحاصيل المكتسبة خلال سنة ما يجب أن تخضع للضريبة بعنوان نتائج نفس السنة بقطع النظر عن تاريخ الفوترة أو الدفع، ولا يخول للمؤسسة تأجيل ذلك إلى السنوات المقبلة.

وفي الحالة الخاصة بالأشغال التي يمتد إنجازها على أكثر من سنة مالية، فلا تعتبر في تاريخ غلق السنة المالية مكتسبة سوى المحاصيل المتعلقة بالقسط من الأشغال المنجز في هذا التاريخ، وتبقى الأشغال غير المكتملة والتي لم يتم تسليمها، ولو وقتيا إلى صاحب المشروع، مسجلة ضمن الأشغال الجارية حيث يؤخذ بعين الاعتبار لضبط الربح الخاضع للضريبة على أساس ثمن التكلفة.

- la disponibilité d'une information antérieure à la publication des états financiers indiquant que le recouvrement d'une créance est devenu incertain ;
- le montant de la perte qui en résulte peut être raisonnablement estimé.

« Les estimations relatives à la survenance et à l'incidence financière des éventualités sont déterminées par le jugement des dirigeants de l'entreprise sur la base de tout rapport pouvant étayer leur décision »<sup>225</sup>.

\* Optimisation de la date de constatation comptable et de recours en justice :

« En pratique, la constitution d'une provision pour dépréciation et son ajustement ultérieur laisse une grande latitude aux dirigeants pour la mise en œuvre du principe de prudence, étant donné qu'ils possèdent des informations privées qui leurs permettent de prévoir les éventualités futures »<sup>226</sup>.

Ainsi pour les années où le résultat réalisé dépasse le résultat souhaité, les dirigeants peuvent procéder à la constatation des provisions supplémentaires pour diminuer le résultat. Dans le cas contraire, les dirigeants peuvent ne pas constater totalement ou provisoirement des provisions ou procéder à une reprise d'une ou plusieurs provisions pour augmenter le résultat<sup>227</sup>.

Sur le plan fiscal, la déductibilité de la provision<sup>228</sup> suscite la réunion de plusieurs conditions dont la plus importante est d'intenter une action en justice contre le client défaillant, avant la clôture de l'exercice au titre duquel la provision est déduite<sup>229</sup>.

<sup>225</sup> Norme comptable n°13 relative aux éventualités et événements postérieurs à la date de clôture, paragraphe 26.

<sup>226</sup> W. KHOUFI et M. LAADHAR « *La gestion du résultat comptable à travers les accruals* », op.cit, P 25.

<sup>227</sup> Ces pratiques courantes permettant le lissage du résultat, constituent des manœuvres frauduleuses sanctionnées par la loi.

<sup>228</sup> En vertu des dispositions de l'article 45 de la loi de finances pour la gestion 2008, les provisions pour dépréciations des créances douteuses, des stocks destinés à la vente et des actions cotées en bourse sont déductibles dans la limite de 50% du bénéfice imposable à partir du 1/1/2008. Cet article a abrogé les dispositions du paragraphe 4 de l'article 12 du code de l'IRPP et de l'IS qui prévoyait une limite de déductibilité de l'ordre de 30% du bénéfice imposable.

<sup>229</sup> Dans une prise de position de janvier 2000, la DGELF a précisé que la condition de poursuite en justice exigée pour la déduction des provisions pour créances douteuses doit être remplie avant la clôture de l'exercice au titre duquel la provision est déduite.

« تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والمتضمن طلب معرفة الأجل الأقصى للشروع في التتبعات العدلية المتعلقة بالديون غير ثابتة الاستخلاص المنصوص عليها بالفقرة 4 من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات بشرط إعلامكم بما يلي : طبقاً لأحكام الفقرة 4 من الفصل 12 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، تضبط النتيجة الصافية بعد طرح كل الأعباء التي استلزمها الإستغلال وخاصة منها المدخرات بعنوان الديون غير ثابتة الاستخلاص بما فيها الأداءات غير المباشرة التي تحملتها وذلك في حدود 50% من الربح الخاضع للضريبة، ويخضع طرح الديون غير ثابتة الاستخلاص للإستجابة خاصة للشروط التالية :

- أن تكون قد وقع في شأنها تتبع عدلي لإستخلاصها،

- أن تكون قد ضمننت بالمحاسبة.

هذا ولطرح المدخرات من الربح الخاضع للضريبة بعنوان سنة معينة، يتعين أن تتوفر الشروط سالفة الذكر خلال نفس السنة. وبالتالي، فإن الشرط القاضي بالقيام بتتبع عدلي لإستخلاص الديون موضوع تكوين المدخرات يتعين توفره قبل نهاية السنة الجبائية التي تم بعنوانها طرح المدخرات. »

Ainsi, l'entreprise peut retarder ou avancer la date de recours en justice pour agir sur l'année de déductibilité fiscale de la charge de provision.

### **§3. Choix de l'année de réalisation et d'imposition des plus values**

---

Dans la mesure où l'entreprise dispose de terrains, d'immeubles, de biens d'équipements, de matériels de transport ou autres biens qu'elle compte vendre, et que cette cession va générer une plus value imposable significative, il sera opportun d'effectuer l'opération de cession au cours de l'exercice dont le résultat est jugé inférieur au résultat souhaité. En effet, dans le cas contraire, l'opération de vente peut entraîner un rehaussement important de la charge d'impôt par comparaison aux années ordinaires ce qui peut gêner la trésorerie de l'entreprise.

### **§4. La mise en rebut**

---

La mise en rebut d'actifs ne peut constituer une charge déductible que sur la base de pièces justificatives<sup>230</sup>.

L'entreprise peut effectuer l'opération de mise en rebut au cours d'un exercice, dont le résultat est estimé élevé, pour minorer le bénéfice imposable et alléger, par conséquent, la charge de l'impôt.

### **§5. Choix du mode d'amortissement**

---

Le régime d'amortissement a fait l'objet d'une refonte par la loi n°2007-70 du 27/12/2007 portant loi de finances pour l'année 2008 et par le décret n°2008-492 du 25/2/2008 fixant les nouveaux taux maximums d'amortissements linéaires et la durée minimale des amortissements des actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing ainsi que la valeur des actifs immobilisés pouvant faire l'objet d'un amortissement intégral.

La nouvelle réglementation préconise quatre modes d'amortissement :

- Le mode linéaire ;
- Le mode accéléré ;
- Le mode exceptionnel<sup>231</sup> ;
- Le mode massif<sup>232</sup>.

---

<sup>230</sup> Article 12 bis du code de l'IRPP et de l'IS, ajouté par l'article 41 de la loi n° 2007-70 du 27/12/2007, portant loi de finance pour l'année 2008.

<sup>231</sup> Selon les termes de l'article 13 du code de l'IRPP et de l'IS « les entreprises qui construisent ou font construire ou achètent des immeubles d'habitation destinés au logement de leur personnel à titre gratuit, peuvent, dès l'achèvement des constructions ou leur acquisition, effectuer un amortissement exceptionnel égal à 50% de leur prix de revient, déductible pour l'établissement du bénéfice. La valeur résiduelle desdites constructions étant amortissable sur une durée de dix ans ». Toutefois, cet avantage en matière d'assiette de l'impôt sur le bénéfice est accompagné par une imposition à la retenue à la source et à la CNSS ce qui est dépourvue de toute logique.

La mise en œuvre de ces régimes revêt un caractère facultatif qui dépend du choix du dirigeant de l'entreprise.

En effet, si le résultat de l'entreprise est élevé, celle-ci aura intérêt à adopter l'un des régimes de faveurs, ce qui permettra d'augmenter les charges d'amortissement et d'alléger la charge fiscale.

Par contre, si l'entreprise est insuffisamment bénéficiaire, le chef d'entreprise peut privilégier l'application de méthode d'amortissement lent. Aussi, il a la possibilité d'amortir sur une période supérieure à celles fixées par la législation fiscale sous réserve de respecter certaines conditions<sup>233</sup>.

## **Sous-section 2 – Gestion des investissements**

---

Dans un monde caractérisé par un changement rapide de la technologie, la survie des entreprises nécessite, souvent, la réalisation d'investissements permettant de faire face à la concurrence. Avant de réaliser l'investissement nécessaire, le chef d'entreprise procède à une étude qui prend en compte les considérations économiques, financières et fiscales ou qui porte sur l'opportunité de l'investissement en question (§1) ainsi que le choix du mode de financement (§2).

### **§1. Etude de l'opportunité de l'investissement**

---

Cette étude porte sur les avantages et inconvénients des choix dont dispose l'investisseur et permettra de répondre notamment aux questions suivantes :

---

<sup>232</sup> L'article 4 du décret n°2008-492 du 25/2/2008 prévoit à cet effet « La valeur maximale des biens immobilisés de faible valeur pouvant faire l'objet d'un amortissement intégral au titre de l'année de leur utilisation est fixée à 200 dinars».

<sup>233</sup> Dans une prise de position (2205) du 16 décembre 2003 la DGELF a précisé que les taux d'amortissement fixés par l'arrêté du 16 janvier 1990 sont des taux maximums et qu'il est possible d'utiliser des taux inférieurs à condition de les maintenir tout au long du plan d'amortissement.

La DGELF a précisé également pour les équipements ayant été amortis selon les taux prévus par l'arrêté du ministre des finances du 16 janvier 1990, l'entreprise peut opter pour un taux d'amortissement inférieur à celui pratiqué initialement à condition de déposer des déclarations rectificatives au titre des années amortis selon le taux prévu par ledit arrêté et à condition qu'elles ne soient pas prescrites.

« تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي طلبتم بمقتضاه التخفيض في نسب الإستهلاكات القارة المطبقة على التجهيزات من 10% إلى 5% وذلك نظراً للصعوبات المالية التي تعترض مؤسستكم، يشرّفني إعلامكم بما يلي :

عملاً بأحكام الفصلين 12 و 48 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، تقبل لل طرح من الربح الخاضع للضريبة على الشركات إستهلاكات المعدات في حدود 10% وذلك وفقاً لقرار وزير التخطيط والمالية المؤرخ في 16 جانفي 1990.

وتمثل نسب الإستهلاك القار المضبوطة بالقرار المذكور نسباً قصوى، غير أنه يمكن لشركتكم اعتماد نسبة أقل شريطة تطبيق نفس النسبة خلال كامل مدة الإستهلاك.

بالتالي وفي الحالة الخاصة، يمكن لشركتكم تطبيق نسبة إستهلاك أقل من النسبة المنصوص عليها بالقرار المذكور أعلاه تضبط على أساس مدة الإستعمال الحقيقية وذلك بالنسبة إلى المعدات والتجهيزات الجديدة التي تقتنيها. هذا ويتعين عليها تطبيق نفس النسبة خلال كامل مدة الإستهلاك.

أما بالنسبة إلى المعدات والتجهيزات التي شرعت الشركة في إستهلاكها حسب النسبة المنصوص عليها بالقرار المشار إليه أعلاه ثم قررت اعتماد نسبة أقل، فيمكنها اعتماد هذه النسبة الأخيرة خلال كامل فترة الإستهلاك وتعديل النسبة المطبقة أولاً وذلك بإيداع تصاريح تصحيحية بعنوان السنوات التي تم تطبيقها خلالها وذلك شريطة أن تطابق فترة الإستهلاك المعتمد المدة الحقيقية لإستعمال التجهيزات.

مع الإشارة إلى أن هذا المبدأ يطبق فقط إذا كانت سنة إنطلاق الإستهلاك لم يشملها التقادم. »

- Est-il opportun d'acheter une machine ou tout simplement la louer ?
- Est-il opportun d'investir en matériels ou d'embaucher du personnel ?

### 1. Acheter ou louer une machine

Pour se procurer une immobilisation, le chef d'entreprise a le choix entre la location ou l'achat. Ce choix est dicté, notamment, par la rentabilité prévisionnelle de l'investissement. Si celle-ci est suffisamment élevée, l'entreprise peut, à moindre risque, procéder à l'acquisition de l'immobilisation. Les coûts de financement correspondants pourront à priori être absorbés par les avantages économiques futurs générés par l'exploitation de l'investissement.

L'acquisition dont le coût varie selon le mode de financement adopté permet d'inscrire l'immobilisation à l'actif du bilan et « d'informer les tiers sur la composition du capital d'exploitation dont dispose l'entreprise. De plus, celle-ci va pratiquer des amortissements comptables qui viennent en déduction du résultat imposable. Les frais d'entretien seront également déductibles »<sup>234</sup>. En outre, l'acquisition de la machine peut ouvrir droit au dégrèvement physique si les conditions prévues par la loi sont satisfaites.

A l'encontre, « lorsque la rentabilité d'un investissement est hypothétique, l'entreprise peut être conduite à privilégier la solution de la location, qui lui permettra de se désengager plus rapidement si les charges deviennent excessives »<sup>235</sup> et de déduire les frais de location et d'entretien du résultat soumis à l'impôt.

### 2. Investir en matériel ou embaucher du personnel

« Il est rare, dans le cadre d'un investissement ou d'une extension d'activité que l'entreprise choisisse une solution exclusive :

- uniquement investir en matériel ;
- uniquement embaucher du personnel.

Dans la plupart des situations, la solution adoptée sera mixte, souvent pour réaliser des économies de personnel ou de matériel (reconversion des capacités existantes) »<sup>236</sup>.

Si l'entreprise opte pour l'investissement en matériel, elle bénéficiera comme visé au paragraphe précédent d'une économie d'impôt résultant de la charge d'amortissement, et le cas échéant d'un dégrèvement physique.

---

<sup>234</sup> C. COLETTE, *Gestion fiscale des entreprises*, op.cit, P 59.

<sup>235</sup> F. LEFEBVRE, *Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et d'optimisation fiscale*, op.cit, P 329.

<sup>236</sup> C. COLETTE, *Gestion fiscale des entreprises*, op.cit, P 60.

A l'encontre, si l'entreprise choisit de privilégier l'embauche de personnel de préférence à l'investissement en matériel, elle bénéficiera, en sus de la déductibilité fiscale des frais de personnel, d'un avantage de trésorerie assez important. Toutefois, l'entreprise doit prendre en considération les taxes fiscales et sociales qui frappent les salaires bruts des nouveaux recrutés ayant une incidence financière non négligeable.

Les règles du jeu favorisent sur le plan fiscal l'investissement en équipement car le coût de revient de l'équipement peut être déduit deux fois (dégrèvement physique et amortissement) alors que le coût du licenciement du personnel qui est une composante économique du coût du travail n'est pas déductible tant que le licenciement n'a pas eu lieu. Les impératifs de compétitivité économique et de productivité privilégient souvent aussi l'arbitrage au profit de la mécanisation.

## **§2. Choix du mode de financement**

---

La réalisation de l'investissement suppose tout d'abord que l'entreprise établisse un plan de financement dont les conséquences fiscales et financières varient selon que l'on recourt à l'autofinancement, à l'augmentation du capital ou à l'endettement.

### **1. L'autofinancement**

L'autofinancement ou le financement par fonds propres entraîne une autonomie et une solidité financières qui permettent à l'entreprise de faire face aux difficultés résultant des fluctuations probables de la conjoncture économique.

L'autofinancement se compose notamment de deux éléments : l'amortissement et les bénéfices non distribués.

#### *1. L'amortissement :*

« L'amortissement est la constatation en comptabilité de la dépréciation irréversible d'un élément de l'actif immobilisé, du fait de l'usage, du temps, de l'obsolescence »<sup>237</sup>. Il s'agit d'une charge déductible fiscalement mais ne correspondant pas à un décaissement effectif de fonds. Ainsi, il présente un flux financier disponible permettant à la fois de renouveler son actif immobilisé lorsque l'entreprise le juge opportun et d'alléger le prélèvement fiscal.

#### *2. Réinvestissement du bénéfice :*

L'autofinancement par les bénéfices non distribués présente l'avantage de ne pas aggraver les charges financières. Sur le plan fiscal « il n'apporte aucun allègement fiscal pour l'entreprise et les associés peuvent être non satisfaits puisque le bénéfice

---

<sup>237</sup> Y. EL FELAH « *La gestion fiscale des entreprises (cas de la Tunisie)* », op.cit, P 68.

sera diminué et ils ne percevront aucun dividende»<sup>238</sup>. Toutefois, dans la mesure où l'activité de la société est éligible aux avantages prévus par le droit commun ou par le C.I.I., celle-ci peut bénéficier d'un dégrèvement physique au titre des investissements physiques opérés au sein de l'entreprise. Le dégrèvement consiste à déduire intégralement ou partiellement le coût de l'investissement de l'assiette de l'impôt.

## **2. Augmentation du capital par apports en numéraires**

« L'augmentation de capital est une mesure offerte aux entreprises pour accroître leurs fonds propres »<sup>239</sup>. Elle peut être réalisée par des apports en nature ou en numéraires<sup>240</sup>.

Dans la mesure où la société est éligible aux avantages fiscaux prévus par le droit commun ou par le CII, les souscripteurs en numéraires à l'augmentation du capital peuvent bénéficier de dégrèvements financiers. A l'encontre, si l'entreprise n'est pas éligible au dégrèvement financier, l'augmentation de capital n'apporte aucun avantage fiscal aux apporteurs et aucune économie d'impôt pour l'entreprise. De ce fait, les associés optent dans certains cas pour le financement par le biais de l'endettement.

## **3. L'endettement**

L'endettement peut se faire ou bien auprès des associés ou auprès des institutions financières.

### *1. Crédit associé :*

Si elle procède à l'augmentation de son capital, la société n'aura en aucun cas la possibilité de déduire les dividendes rémunérant ce capital. Toutefois, « si les associés mettent des fonds à la disposition de leur société par le biais de comptes courants, les intérêts correspondants sont déductibles, sous réserve toutefois de certaines limitations »<sup>241</sup> prévues par le code de l'IRPP et de l'IS<sup>242</sup>.

Ce mode de financement est généralement préféré par l'entreprise à celui de l'augmentation du capital, d'une part parce que les sommes mises par les associés en comptes courants peuvent être différentes sans risque d'affecter la majorité, d'autre part, parce que l'intérêt est déductible du résultat imposable à l'encontre des dividendes distribués en rémunération de l'apport en capital.

---

<sup>238</sup> S. ACHICHE DAMMAK « *Divergences institutionnelles et fiscales et incidences sur les modalités de financement des investissements* », RCF N°76, 2007, P 54.

<sup>239</sup> Y. EL FELAH « *La gestion fiscale des entreprises (cas de la Tunisie)* », op.cit, P 77.

<sup>240</sup> Le choix de la forme des apports a été déjà évoqué au §2 de la section 1.

<sup>241</sup> F. LEFEBVRE, *Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et d'optimisation fiscale*, op.cit, P 329.

<sup>242</sup> Le paragraphe VII de l'article 48 du code de l'IRPP et de l'IS stipule à cet effet « 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 sont déductibles dans la limite du taux de 8% à condition que le montant des sommes productives d'intérêts n'excède pas 50% du capital et que ce dernier soit entièrement libéré ».

## 2. Emprunt bancaire

L'avantage de ce moyen de financement est la déductibilité sans limitation des intérêts bancaires du résultat soumis à l'impôt. Toutefois, « lorsque les intérêts annuels sont supérieurs au bénéfice d'exploitation, l'avantage fiscal annuel est beaucoup plus faible et il peut même disparaître. C'est le cas où le taux d'endettement est élevé ou lorsque la rentabilité d'exploitation des actifs est faible »<sup>243</sup>. En outre, le recours excessif au financement par les dettes peut compromettre la continuité d'exploitation de l'entreprise et entraîner une augmentation importante du risque de faillite.

## 3. Crédit Leasing :

Avant le 1/1/2008, les redevances relatives aux contrats de leasing étaient considérées par la loi n°94- 90 du 26/07/1994 portant dispositions fiscales relatives au leasing, comme des loyers déductibles du résultat imposable. Il y avait une divergence avec le système comptable, qui en vertu de la convention de prééminence du fonds sur la forme prévue par le cadre conceptuel tunisien, considère que les biens faisant l'objet d'un contrat de leasing doivent être comptabilisés parmi les actifs immobilisés et constatés en charges par le biais de l'amortissement.

Suite à la promulgation de la loi n° 2007-70 du 27/12/2007, portant la loi de finances pour l'année 2008, et en vue de l'harmonisation des règles fiscales avec les règles comptables, le législateur a adopté la méthode préconisée par le système comptable en retenant les règles suivantes :

- Les biens exploités dans le cadre d'un contrat de crédit bail conclu à partir du 1/1/2008 sont comptabilisés en immobilisations ;
- Ces biens sont amortis sur la durée du contrat de leasing sans que cette durée ne soit inférieure à une durée minimale fixée par l'article 3 du décret n° 2008-492 du 25/2/2008<sup>244</sup>.
- Dans le cas où le montant des amortissements dépasse celui enregistré en comptabilité, le différentiel sera déduit du résultat imposable à condition que

---

<sup>243</sup> S. ACHICHE DAMMAK « *Divergences institutionnelles et fiscales et incidences sur les modalités de financement des investissements* », op.cit, P 54.

<sup>244</sup> Selon les termes de l'article 3 du décret n° 2008-492 du 25/2/2008, les durées minimales d'amortissement des actifs exploités dans le cadre des contrats de leasing sont fixées comme suit :

Constructions à l'exception de la valeur du terrain.....	7 ans ;
Matériels et équipements.....	4 ans ;
Matériels de transport.....	3 ans.

le montant des amortissements déduits et le montant des amortissements comptabilisés soient portés au tableau d'amortissement et au livre d'inventaire.

Aussi et même après la réforme, les biens exploités dans le cadre d'un contrat de leasing:

- Sont amortis sur une période plus courte que les biens de même nature acquis par l'entreprise par autofinancement ou en faisant recours à d'autres modes d'emprunts, ce qui est de nature à alléger la charge fiscale pendant les premières années d'utilisation des biens ;
- Peuvent faire l'objet d'un amortissement comptable inférieur à l'amortissement déduit fiscalement, ce qui est de nature à augmenter le résultat comptable pour satisfaire les bailleurs de fonds d'une part, et de réduire la charge de l'impôt d'autre part.

Néanmoins, l'acquisition d'un bien par le biais d'un contrat de crédit bail, n'ouvre pas droit, selon la doctrine administrative, au dégrèvement physique ce qui est de nature à priver la société de l'économie d'impôt correspondante<sup>245</sup>.

### **Sous-section 3 – Politique de rémunération**

Outre le salaire proprement dit, la rémunération octroyée au personnel peut prendre plusieurs formes tels que les primes, les avantages en nature, les dividendes (pour le personnel associé), etc.

<sup>245</sup> Dans une prise de position (262) du 20 février 2004, la DGCF a précisé que les équipements acquis en leasing ne peuvent bénéficier des avantages au titre des bénéficiaires réinvestis au sein de la société.

«Toujours en ce qui concerne le montage de crédit bail, il est à noter que le législateur a prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime.»

1) - Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime.

2) - Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime.

3) - Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime.

4) - Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime.

5) - Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime.

6) - Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime. Le législateur a également prévu, dans le cadre de la loi de finances pour 2004, un régime de faveur pour les biens acquis en leasing avant le 31 décembre 2003. Ce régime est applicable aux biens acquis en leasing avant cette date. Les biens acquis en leasing après cette date ne bénéficient pas de ce régime.

« Qu'il s'agisse de l'entreprise ou du bénéficiaire, le régime fiscal des différentes composantes de la rémunération n'est pas uniforme. Il n'est donc pas sans incidence sur la politique salariale de l'entreprise »<sup>246</sup>.

On examinera dans cette sous-section :

- Les critères de choix entre salaires et dividendes (§1) ;
- Le régime fiscal des stocks options (§2);
- Le régime d'imposition forfaitaire des salaires par les sociétés totalement exportatrices (§3).

### **§1. Les dirigeants : choix entre salaire ou dividende**

---

L'aspect fiscal revêt une importance particulière dans le choix du mode de rémunération des dirigeants.

Lorsque la rémunération prend la forme de salaire, des charges fiscales et sociales supplémentaires viennent s'ajouter à la rémunération principale. Toutefois, le salaire et les charges sociales et fiscales y afférentes sont déductibles de l'assiette de l'impôt<sup>247</sup>.

Le choix de la nature de rémunération octroyée au dirigeant ou de sa participation au capital n'est pas tributaire uniquement du facteur fiscal. En effet, plusieurs autres facteurs doivent être considérés. Selon la théorie d'agence, « la structure du capital dépend des coûts de l'agence qui résultent du conflit d'intérêt entre les managers non propriétaires et les actionnaires. Dans la mesure où les profits reviennent aux actionnaires et non aux dirigeants, ces derniers peuvent fournir un effort minimal dans la gestion de la société »<sup>248</sup>. Toutefois, lorsque les dirigeants détiennent une partie du capital, ils vont maximiser leur effort pour améliorer la performance de l'entreprise. Aussi peut-on conclure que, plus la participation des dirigeants dans le capital est élevée, plus ils s'appliquent pour que les résultats soient performants.

### **§2. Stock option**

---

Conscient de l'importance de la participation du personnel dans le capital social, le législateur a prévu des avantages fiscaux en vue d'inciter ce genre d'opération pour certaines activités. En effet, conformément aux dispositions du paragraphe I de l'article 48 bis du code de l'IRPP et de l'IS, les sociétés exerçant essentiellement dans le secteur

---

<sup>246</sup> F. LEFEBVRE, *Gestion fiscale de l'entreprise, Guide pratique de gestion et d'optimisation fiscale*, op.cit, P 226.

<sup>247</sup> A l'exception de la rémunération allouée au gérant majoritaire de SARL qui demeure non déductible de l'assiette de l'impôt.

<sup>248</sup> MECKLING et JENSEN, cité par S.ACHICHE DAMMAK, in « *Divergences institutionnelles et fiscales et incidences sur les modalités de financement des investissements* », op.cit, P 55.

de services informatiques, d'ingénierie informatique et de services connexes<sup>249</sup>, les sociétés qui opèrent essentiellement dans les secteurs de la technologie de communication et des nouvelles technologies<sup>250</sup> ainsi que les sociétés dont les actions sont admises à la cote de la bourse des valeurs mobilières de Tunis, et qui offrent à leurs salariés l'option de souscription à leur capital social ou l'acquisition de leurs actions ou parts sociales à un prix et dans un délai déterminés, peuvent déduire la moins-value résultant de la levée de l'option, calculée sur la base de la différence entre la valeur réelle des actions ou des parts sociales à la date de l'offre de l'option et la valeur fixée à cette même date pour y souscrire ou les acquérir, de l'assiette de l'impôt sur les sociétés au titre de l'exercice au cours duquel la levée de l'option a eu lieu et ce dans la limite de 25% de la valeur réelle des actions ou des parts sociales, à la date de l'offre de l'option, et sans que la déduction totale à ce titre n'excède 5% du bénéfice imposable après déduction des provisions .

### **§3. Les sociétés totalement exportatrices**

---

En vertu des dispositions de l'article 19 du C.I.I., le personnel étranger recruté par les entreprises totalement exportatrices, conformément aux dispositions de l'article 18 du même code<sup>251</sup>, ainsi que les investisseurs ou leurs représentants étrangers chargés de la gestion de l'entreprise, peuvent opter au paiement d'un impôt forfaitaire sur le revenu fixé à 20% de la rémunération brute. Ainsi, l'entreprise peut donc opter pour le régime d'imposition des salaires le plus avantageux.

## **Section 3 – Développement de la société**

---

Lorsque la société envisage de procéder à une extension de son activité, elle fait généralement recours à l'un des trois procédés suivants :

- La création d'un établissement ou d'une filiale (Sous-section 1) ;
- La fusion ou l'absorption d'autres sociétés (Sous-section 2) ;
- L'exportation ou la création d'un établissement à l'étranger « succursale » (Sous-section 3).

---

<sup>249</sup> Tels que définis par le paragraphe IX de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS.

<sup>250</sup> Tels que prévus au paragraphe IV de l'article 39 du code de l'IRPP et de l'IS.

<sup>251</sup> Selon les termes de l'article 18 du CII, les entreprises totalement exportatrices peuvent recruter des agents de direction et d'encadrement de nationalités étrangères dans la limite de quatre personnes pour chaque entreprise après information du Ministère chargé de la formation professionnelle et de l'emploi. Au-delà de cette limite, les entreprises doivent se conformer à un programme de recrutement et de tunisification préalablement approuvé par le Ministre chargé de la formation professionnelle et de l'emploi.

## **Sous-section 1 – Choix entre extension interne et filialisation**

---

La société qui projette faire une extension de son activité ou créer une activité nouvelle peut soit :

- procéder à la création d'une filiale bénéficiant d'une indépendance juridique (§1) ;
- se limiter à créer un établissement géré par l'un de ses employés (§2).

### **§1. Création d'une filiale**

---

Sur le plan fiscal, la création d'une nouvelle filiale engendre des droits d'enregistrement relatifs à la constitution de la nouvelle société<sup>252</sup>. Toutefois, cette opération pourra ouvrir droit, si l'activité de filiale est éligible au bénéfice des avantages fiscaux prévus par le droit commun ou par le CII, à un dégrèvement financier au profit de la société mère.

Le dégrèvement financier est important bien qu'il soit dangereux de ne considérer que les facteurs fiscaux dans le choix du mode de développement de l'entreprise, d'autres éléments juridiques et économiques peuvent se révéler aussi déterminants, sinon plus.

Ainsi, en sus des charges supplémentaires engendrées par la création d'une filiale<sup>253</sup>, des difficultés opérationnelles ou pratiques, engendrées par le dispositif juridique, entravent ce genre d'opérations.

A titre d'exemple, lorsqu'une société à responsabilité limitée adopte le mode de développement par filialisation, elle sera astreinte à changer sa forme juridique en société anonyme, si sa participation dans le capital de celle-ci excède 50%<sup>254</sup>, ce qui peut être assez complexe et pénalisant. Elle sera tenue, en outre, de préparer des états financiers consolidés<sup>255</sup>.

---

<sup>252</sup> Les droits d'enregistrement relatifs à la constitution s'élèvent à un droit fixe de 100 dinars lorsqu'il s'agit d'apports purs et simples. Toutefois lorsqu'il s'agit d'un apport à titre onéreux, un droit proportionnel est du selon les règles d'affectation prévues par le code des droits d'enregistrement et de timbre.

<sup>253</sup> A titre d'exemple, les frais de constitution, de financement, d'administration, de tenue de comptabilité et le cas échéant de commissariat aux comptes etc...

<sup>254</sup> En vertu des dispositions de l'article 462 du code des sociétés commerciales « la société mère doit avoir la forme d'une société anonyme ».

<sup>255</sup> L'article 471 du code des sociétés commerciales prévoit à cet effet « La société mère ayant un pouvoir de droit ou de fait sur d'autres sociétés au sens de l'article 461 du présent code doit établir, outre ses propres états financiers annuels et son propre rapport de gestion, des états financiers consolidés conformément à la législation comptable en vigueur et un rapport de gestion relatif au groupe de sociétés ».

## **§2. Création d'un établissement**

---

«L'établissement ne dispose pas en droit des sociétés de personnalité distincte. L'établissement n'est donc pas un sujet d'impôt à la différence de l'établissement stable à l'étranger appelé, succursale»<sup>256</sup>.

A l'encontre de la filiale, l'ouverture d'un nouvel établissement n'entraîne pas des frais d'enregistrement, de constitution, de gestion, d'obligation de tenue de comptabilité distincte, de commissariat aux comptes etc. Il s'agit tout simplement d'une extension dont le résultat sera confondu avec celui du siège, ce qui n'est pas le cas pour la filiale. Cette dernière bénéficie d'une autonomie juridique pouvant être déterminante dans le choix du mode de développement, si l'activité que l'on projette réaliser est significativement risquée.

En effet, lorsque le nouvel établissement rencontre des difficultés financières, cela va s'étendre au siège qui risque de tomber en faillite si la situation devient irrémédiable.

A l'instar de la création d'une filiale, l'ouverture d'un nouvel établissement peut ouvrir droit à un dégrèvement fiscal.

En effet, si le siège est éligible aux avantages fiscaux prévus par la législation en vigueur, il peut bénéficier d'un dégrèvement physique au titre de l'extension qu'il projette faire. Le bénéfice réinvesti doit être incorporé au capital et ne peut en aucun cas être distribué, ce qui n'est pas le cas pour le bénéfice réinvesti dans la création d'une filiale. En effet, celui-ci ne vient pas en déduction du bénéfice distribuable. Néanmoins, la doctrine administrative considère que le bénéfice correspondant au montant déduit au titre du dégrèvement financier ne peut être distribué qu'après la cession des titres.

### **Sous-section 2 – Optimisation du coût fiscal des restructurations : Fusions**

---

« La fusion est la réunion de deux ou plusieurs sociétés pour former une seule société »<sup>257</sup>.

« Les fusions peuvent se réaliser de deux façons :

- soit l'une des sociétés (absorbante) absorbe l'autre (absorbée),
- soit, une société nouvelle est créée pour recevoir l'actif et le passif des deux sociétés absorbées »<sup>258</sup>.

---

<sup>256</sup> CONSEIL DES IMPOTS de France, *Fiscalité et vie des entreprises*, treizième rapport au président de la république, Tome 1, op.cit., P 68.

<sup>257</sup> Code des sociétés commerciales, article 411.

<sup>258</sup> C. COLETTE, *Gestion fiscale des entreprises*, op.cit, P 175.

En pratique c'est la première façon : (la fusion absorption) qui est la plus fréquente.

Le législateur fiscal a prévu un régime de faveur pour les opérations de fusion qui remplissent certaines conditions<sup>259</sup>.

Ce régime se résume selon le paragraphe I de l'article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS comme suit :

- La société absorbée bénéficie pour la détermination de son bénéfice imposable de la déduction la plus-value d'apport dans le cadre de l'opération de fusion des éléments d'actif autres que les marchandises, les biens et valeurs faisant l'objet de l'exploitation. Toutefois, la doctrine administrative a conditionné cette déductibilité, à l'existence d'un bénéfice imposable suffisant chez la société absorbée et ce en se basant sur une interprétation stricte de la formulation « pour la détermination du bénéfice imposable » prévue par l'article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS<sup>260</sup>.
- la plus-value en question doit être réintégrée au résultat imposable de la société ayant reçu les actifs dans le cadre de l'opération de fusion dans la limite de 50% de son montant, et ce, à raison de 1/5 par année à compter de l'année de la fusion.

Dans une prise de position (1119) du 27 Juillet 2006, la DGELF a autorisé l'estimation de la valeur des biens apportés par l'absorbée à leur ancienne valeur comptable nette. Cette valeur constitue, dans ce cas, la base amortissable chez la société absorbée.

La fusion à la valeur comptable nette n'est pas toujours favorable à la société absorbante. En effet, le régime de faveur prévoit une imposition de 50% de la plus

<sup>259</sup> Le régime de faveur s'applique selon les termes du paragraphe IV bis de l'article 49 decies du code de l'IRPP et de l'IS aux opérations de fusion qui ont lieu conformément aux dispositions du code des sociétés commerciales et à condition que les sociétés concernées soient légalement soumises à l'audit d'un commissaire aux comptes et que leurs comptes au titre du dernier exercice clôturé à la date de la fusion ou de scission totales des sociétés soient certifiés.

<sup>260</sup> Dans une prise de position, (1768) du 20 décembre 2006, la DGELF a précisé que les plus-values de fusion provenant d'opérations autres que d'exploitation ne peuvent être déduites chez la société absorbée que dans la limite du bénéfice imposable.

" تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي طلبتم بمقتضاه معرفة هل يمكن طرح القيمة الزائدة المتأتية من عمليات اندماج الشركات من الخسائر المسجلة على مستوى الشركة المدمجة، يشرفني إعلامكم أنه عملاً بأحكام الفقرة I من الفصل 49 عاشرًا من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات، تطرح من الربح الخاضع للضريبة للشركة المدمجة، القيمة الزائدة عن الإسهام بعناصر الأصول في إطار خاصة عملية اندماج شركات باستثناء السلع والأموال والقيم التي تكون غرض الاستغلال.

هذا وينص الفصل 48 من نفس المجلة على أن طرح الخسائر والاستهلاكات بالنسبة إلى كل سنة مالية تسجل بعنوانها أرباح يتم وفق الترتيب التالي:  
- الخسائر المؤجلة ،

- استهلاكات السنة المالية المعنية ،

- الاستهلاكات المؤجلة أثناء فترات الخسارة.

وعلى هذا الأساس وباعتبار أن الخسائر تعتبر عينا قابلا للطرح لضبط النتائج الجبائية الصافية وتطرح قبل استهلاكات السنة المعنية والاستهلاكات المؤجلة خلال فترات الخسارة فإن طرح القيمة الزائدة لا يمكن أن يتم إلا في صورة تسجيل نتائج إيجابية أي بعد طرح كل الاعباء المستلزما للنشاط بما في ذلك خسائر السنوات السابقة "

value d'apport chez l'absorbante et génère une économie d'impôt résultant de l'amortissement de 100% de la plus value, ce qui se traduit en fin de compte par une économie d'impôt d'un montant égal à « 30% x 50% » de la plus value d'apport.

Aussi, peut on conclure que, l'évaluation des biens apportés à leurs anciennes valeurs comptables nettes, entraînera la perte de l'économie d'impôt visée ci-dessus d'une part, et l'augmentation de la plus value imposable en cas de cession de ces biens d'autre part .

### **Sous-section 3 – Etablissement à l'étranger et exportation**

---

Le choix entre la création d'une succursale à l'étranger et l'exportation directe, est dicté par une multitude de facteurs dont, notamment, les coûts induits par chaque procédé, le régime fiscal de l'Etat du siège principal et celui du pays dans lequel la succursale sera créée, les objectifs visés par l'investisseur etc.

La création d'une succursale à l'étranger engendre généralement des dépenses additionnelles significatives au siège. Il s'agit notamment des charges de gestion et de fonctionnement.

Du point de vue fiscal, cette opération va entraîner une augmentation de la charge de l'impôt sur le revenu. En effet, alors que l'exportation directe se trouve exonérée de tout impôt jusqu'au 31/10/2010<sup>261</sup>, la succursale sera considérée selon les conventions fiscales conclues par la Tunisie comme un établissement stable soumis à l'impôt dans le pays étranger. Toutefois, et dans la mesure où l'investisseur cherche à travers la création de succursale, à trouver des nouveaux clients, le facteur fiscal est à considérer mais il ne sera plus déterminant dans le choix entre l'exportation directe et la création d'une succursale.

## **CHAPITRE 2 – LA PLANIFICATION FISCALE INTERNATIONALE**

---

« De nos jours, le phénomène de la mondialisation a rapproché la planète et modifié les activités économiques puisque désormais les entreprises ne se contentent plus d'exporter partout leurs produits, elles les fabriquent aussi dans le monde entier, souvent grâce à des chaînes de production complexes qui s'étendent sur plusieurs pays »<sup>262</sup>.

---

<sup>261</sup> Article 12 de la loi n°2007-70 du 27 décembre 2007, portant loi de finance pour l'année 2008.

<sup>262</sup> S.BESBES « *Mondialisation et principe de territorialité de l'impôt* », RCF N°69, Editions Raouf YAICH, 2005, P 45.

Ainsi, selon H. AYADI<sup>263</sup>, à partir du moment où l'entreprise passe de la phase d'exportation directe à une nouvelle phase soit l'implantation à l'étranger à travers la création d'une filiale ou d'un établissement stable, la relation entre la gestion de l'entreprise et la fiscalité connaît une évolution considérable.

En effet, l'entreprise va se trouver face à deux systèmes fiscaux différents à savoir le système du pays où se trouve le siège principal de l'entreprise et le système du pays où est implantée l'établissement stable ou la filiale. Les disparités entre ces deux systèmes, notamment en matière de critère de rattachement et d'imposition des revenus peuvent exposer l'entreprise à un risque de double imposition. Ce problème, qui est de nature à entraver le développement extérieur des entreprises multinationales, est souvent résolu par la conclusion de conventions fiscales internationales de non double imposition entre les pays.

Dans ce contexte, les entreprises multinationales ne peuvent réussir leurs actions de développement internationales sans une planification fiscale efficace leur permettant d'une part de se préserver contre les doubles impositions et d'autre part de profiter des opportunités fiscales disponibles.

C'est dans ce cadre que le présent chapitre traitera dans un premier lieu de l'optimisation des choix fiscaux internationaux (Section 1), dans un deuxième lieu des transactions intragroupes et notamment le problème du prix de transfert (Section 2) et enfin, des opérations de financements et des accords de partage de coût intragroupes (Section 3).

## **Section 1 – Optimisation des choix fiscaux internationaux**

---

Les entreprises multinationales profitent de leur puissance économique et des disparités entre les législations fiscales des différents pays pour faire des choix d'optimisation et de planification fiscale qui portent notamment sur :

- Le choix du pays d'imposition (Sous-section 1) ;
- Le choix du pays de rattachement de certaines transactions (Sous-section 2) ;
- L'option ou non aux régimes de retenue à la source libératoire (Sous-section 3).

---

<sup>263</sup> H. AYADI, *Droit fiscal international*, Editions CENTRE DE PUBLICATION UNIVERSITAIRE, Tunis, 2001, P 33.

## **Sous-section 1 – Choix du pays d'imposition**

---

Pour choisir le pays d'imposition le plus favorable, l'entreprise multinationale doit considérer plusieurs critères (§1). Elle peut, dans ce cadre, soit procéder à l'implantation de son projet dans le pays choisi, soit faire recours à des montages internationaux dont l'objectif est le transfert des revenus vers ce pays (§2).

### **§1. Critères de choix**

---

Le choix du pays d'imposition est dicté par plusieurs critères à savoir, le régime fiscal interne<sup>264</sup> du pays dans lequel l'entreprise projette réaliser l'investissement en question ainsi que la nature de la relation fiscale entre ce pays et celui du siège principal et, notamment, la convention de non double imposition conclue entre les deux pays.

Aussi, peut on dire que les investisseurs se trouvent, souvent, attirés par les dispositions fiscales avantageuses mises en place par le pays d'accueil.

### **§2. Les montages internationaux**

---

Les entreprises internationales procèdent souvent à l'implantation d'une société holding ou relais dans un pays à dispositif fiscal avantageux pour en tirer profit.

Selon T. LAMORLETTE ET P. RASSAT<sup>265</sup>, « ces entreprises se trouvent souvent à la limite de la fraude et risquent encore plus fortement que pour les manipulations intragroupes des redressements de la part de l'administration ».

#### **1. Les sociétés Holding**

Les sociétés multinationales peuvent procéder à la création d'une société holding et à son implantation dans les pays dont la législation fiscale comprend des mesures encourageantes telles que l'exonération ou l'imposition allégée des dividendes de source étrangère, l'exonération des plus values de cession des titres, etc...

« Les holdings permettent, notamment une remontée des dividendes des filiales à la holding avec, à ce dernier stade, un régime fiscal atténué voir nul »<sup>266</sup>. Ces sociétés constituent, donc, un dispositif pertinent permettant la réduction de la charge fiscale du groupe.

---

<sup>264</sup> Les résultats de l'enquête font ressortir que la majorité des experts comptables sous-estiment l'impact du droit commun et de la pratique administrative sur la compétitivité du système fiscal d'un pays.

<sup>265</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, op.cit, P 44.

<sup>266</sup> Ibid, P 45.

## 2. Les sociétés relais

« Le groupe peut mettre en place des sociétés relais, destinées seulement à lui permettre de bénéficier d'un régime fiscal avantageux ou de dispositions favorables des conventions bilatérales »<sup>267</sup>.

La seule raison d'être pour ce genre de sociétés est l'avantage fiscal que procure le transit par cette dernière, des bénéfices réalisés réellement par d'autres sociétés de groupes situées dans d'autres pays à régime fiscal moins favorable.

Il est à souligner que les experts-comptables interrogés estiment que les sociétés holding génèrent un risque de redressement significatif.

## **Sous-section 2 – Choix du pays de rattachement**

---

Selon les termes de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS « les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont ceux réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie et ceux dont l'imposition est attribuée à la Tunisie par une convention fiscale de non double imposition ».

Ainsi, le rattachement des revenus des sociétés au pays d'imposition se fait conformément au principe de territorialité prévu par le droit commun (§1) et le principe d'imposition selon la règle d'établissement stable prévu par le droit conventionnel (§2).

### §1. Principe de territorialité prévu par le droit commun

---

Selon M. MAALAOUI<sup>268</sup>, « l'approche territoriale consiste à appréhender seulement les revenus et bénéfices réalisés sur le territoire national ».

En droit commun<sup>269</sup>, le législateur Tunisien a adopté l'approche territoriale en matière d'imposition des bénéfices réalisés par des personnes morales ayant leur siège social en Tunisie ou hors de Tunisie.

### 1. Revenus réalisés par les personnes morales ayant leur siège social en Tunisie

« La législation de droit commun consacre le principe de l'approche territoriale dans le sens où l'impôt sur les sociétés n'est du qu'au titre des seuls « bénéfices réalisés dans le cadre d'entreprises exploitées en Tunisie » (lire la version arabe de l'article 47 du code de l'IRPP et de l'IS) »<sup>270</sup>.

---

<sup>267</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, op.cit, P48.

<sup>268</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, Editions PRICEWATERHOUSECOOPERS, Tunis, 2008, P 15.

<sup>269</sup> Article 45 et 47 du code de l'IRPP & de l'IS

<sup>270</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 247.

Il en découle que lorsqu'une société, dont le siège central est situé sur le territoire tunisien, réalise des bénéfices de source tunisienne et étrangère, elle n'est imposable en Tunisie qu'au titre des revenus réalisés dans le cadre d'exploitation sise en Tunisie, ce qui exclut les bénéfices réalisés par la société tunisienne par le biais d'une succursale dépendante établie à l'étranger.

La société Tunisienne peut dans certains cas choisir le rattachement des revenus de source étrangère qu'elle réalise au pays étranger, par le biais de l'implantation d'une succursale dans ce pays. Elle peut aussi choisir le rattachement à l'exploitation Tunisienne lorsqu'elle procède à une exportation directe du service ou de la marchandise en question<sup>271</sup>.

Selon M. MAALAOUI<sup>272</sup>, l'expression « bénéfices réalisés dans le cadre d'entreprise exploitées en Tunisie » englobe aussi les revenus réalisés à l'étranger et générés directement par l'exploitation implantée en Tunisie tels que les dividendes, les intérêts et redevances.<sup>273</sup>. Ainsi ajoute-il, lorsque une société industrielle, dont le siège est situé

<sup>271</sup> Dans une prise de position (1169) du 28 mai 2007, la DGELF a précisé que les travaux réalisés à l'étranger, par une société tunisienne au profit d'une société étrangère peuvent relever de deux statuts:

- Si les travaux sont réalisés dans le cadre d'un établissement stable, les revenus et charges, bénéfices ou pertes sont en dehors du champ territorial de l'IS Tunisien.
- Si la société tunisienne réalise les travaux en dehors d'un établissement stable à l'étranger, ils constituent des exportations. La prise de position exige dans ce cas, le dépôt d'une déclaration d'investissement pour bénéficier des avantages à l'exportation et occulte toute référence au régime d'avantages à l'export de droit commun.

" تبعاً لإحالتكم المشار إليها بالمرجع أعلاه التي طلبتم بمقتضاها توضيحات حول النظام الجبائي المطبق على الخدمات المسداة من قبل شركة "أ" لفائدة شركة "ب" المستقرة بألمانيا بمقتضى عقد والمتمثلة في إسداء خدمات مساعدة فنية يتعلق بانجاز الشركة الألمانية لمشاريعها بليبيا، بشرطني إعلامكم بما يلي:

#### **1- في مادة الضرائب المباشرة**

ينبغي من خلال دراسة العقد الممضي بين شركة "أ" والشركة الألمانية "ب" وخاصة النقطة 2 منه أن الشركة "أ" تتولى، بصفتها مساعد تقني، انجاز خدمات ما بعد البيع لحرفاء الشركة الألمانية خارج تونس وتتضمن هذه الخدمات خاصة الاتصال بالحرفاء وإعداد الأمثلة ومراقبة الأشغال والإشراف على عمليات التركيب وبالتالي، فإن النظام الجبائي للخدمات المذكورة يختلف باختلاف الأطار الذي تم فيه انجاز الخدمات وذلك كما يلي:

#### **1- إذا تم تحقيق الخدمات في إطار منشأة دائمة موجودة خارج البلاد التونسية**

في هذه الحالة لا تكون الأرباح المتأتية من المنشأة الدائمة المذكورة خاضعة للضريبة على الشركات وذلك طبقاً لأحكام الفصل 47 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات كما لا تكون الاعباء والاستهلاكات والخسائر المتعلقة بالمنشأة الدائمة المذكورة قابلة للطرح من النتائج الخاضعة للضريبة بالنسبة للمقر الموجود بتونس.

#### **2- إذا تم تحقيق الخدمات بالخارج في إطار منشأة دائمة**

في هذه الحالة تعتبر الأرباح المحققة متأتية بعنوان هذه العمليات متأتية من التصدير وتنفع بالامتيازات الجبائية المخولة بهذا العنوان شريطة الاستجابة لكل الشروط المستوجبة لذلك وخاصة منها ايداع تصريح بالاستثمار لدى المصالح المعنية بقطاع النشاط

<sup>272</sup> M. MAALAOUI, *Conventions de non double imposition & Droit commun Tunisien en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés*, Editions PRICEWATERHOUSECOOPERS, Tunis, 1998, P 43.

<sup>273</sup> La même interprétation a été adoptée par la doctrine administrative. En effet, dans une prise de position (1888) du 3 décembre 2001, la DGELF a stipulé :

« Par fax cité en référence vous avez bien voulu m'informer qu'une société belge intéressé par l'investissement en Tunisie vous a demandé des éclaircissements sur le système fiscal tunisien et notamment en ce qui concerne:

- la définition d'un établissement stable ;
- le régime d'imposition des personnes physiques et notamment celui des administrateurs étrangers touchant des tantièmes ou des émoluments d'une société tunisienne ;
- la possibilité pour une personne physique ou morale d'être administrateur d'une société tunisienne sans en être actionnaire.

En réponse, j'ai l'honneur de vous faire part de ce qui suit:

#### **1) En ce qui concerne la définition d'un établissement stable**

En droit interne et conformément à l'article 47 du code de l'impôt sur le revenu des personnes physiques et de l'impôt sur les sociétés, les bénéfices passibles de l'impôt sur les sociétés sont notamment ceux réalisés dans le cadre d'établissement situés en Tunisie.

en Tunisie et disposant d'une unité de production à l'étranger, procède à des placements de fonds à l'étranger par prélèvement direct sur les fonds du siège situé en Tunisie, les revenus générés par ces placements sont imputables au siège et imposables par conséquent en Tunisie.

De même, le siège peut opter pour le rattachement des revenus visés ci-dessus au pays étranger, et ce en procédant au retrait des fonds objet des placements auprès de l'exploitation située à l'étranger.

### **1. Revenus réalisés en Tunisie par les personnes morales ayant leur siège central en dehors de la Tunisie**

Les personnes morales ayant leur siège central en dehors de la Tunisie sont soumis à l'impôt en Tunisie sur :

- les revenus de source Tunisienne sauf exonération expresse prévue par le deuxième paragraphe de l'article 3 du code de l'IRPP et de l'IS<sup>274</sup> ;
- les revenus réalisés en Tunisie dans le cadre d'un établissement stable sis en Tunisie<sup>275</sup>.

Il en découle que, pour des raisons d'optimisation fiscale, la société étrangère, peut :

- opter pour le rattachement des revenus de source tunisienne à un établissement stable situé en Tunisie et dans ce cas ces revenus seront imposés en Tunisie selon les règles de droit commun ;
- réaliser les revenus en question directement par le siège implanté à l'étranger. Le régime fiscal de ces revenus sera traité au niveau de la sous-section 3.

### **§2. Incidences des conventions de non double imposition sur le principe de territorialité de l'impôt sur les sociétés : Principe d'imposition selon la règle d'établissement stable**

---

Selon M. MTIR, « le droit conventionnel tunisien est une simple reprise des dispositions des conventions modèles OCDE et ONU, c'est un droit transposé »<sup>276</sup>, « applicable partout dans le monde sans aucune spécificité tunisienne »<sup>277</sup>.

---

L'expression « bénéfices réalisés dans le cadre d'établissements situés en Tunisie » comprend les bénéfices réalisés en Tunisie ainsi que les bénéfices réalisés à l'étranger et générés directement par les exploitations situées en Tunisie tels que les dividendes, les intérêts... ».

<sup>274</sup> Article 45, paragraphe II, du code de l'IRPP et de l'IS,.

<sup>275</sup> Article 47 du code de l'IRPP et de l'IS.

Les deux modèles de l'OCDE et de l'ONU prévoient que « les bénéficiaires d'une entreprise d'un Etat contractant ne sont imposables que dans cet Etat, à moins que l'entreprise n'exerce son activité dans l'autre Etat contractant par l'intermédiaire d'un établissement stable qui y est situé ».

### 1. Les éléments constitutifs de l'établissement stable

La notion d'établissement stable est définie selon les conventions fiscales conclues par la Tunisie comme étant « toute installation fixe d'affaires par l'intermédiaire de laquelle l'entreprise exerce tout ou partie de son activité ».

#### 1. L'existence de l'installation d'affaire

Selon le modèle de convention de l'OCDE, l'installation d'affaire peut prendre différentes formes selon la nature de l'activité de l'entreprise. En effet, il peut s'agir d'un local, d'un terrain ou de matériels d'équipement.

Selon la doctrine administrative, la propriété de l'un de ces éléments importe peu, il suffit qu'ils soient mis à la disposition de l'entreprise sous n'importe quelle forme (propriété, location...) <sup>276</sup>.

#### 2. La fixité de l'installation d'affaires

Le commentaire du modèle de convention de l'OCDE prévoit que l'installation d'affaires doit avoir lieu dans un lieu précis et fixe avec un certain degré de permanence.

Selon M. MAALAOUI <sup>277</sup>, les expressions « lieu précis et fixe » et « degré de permanence », n'ayant pas été bien précisées par le commentaire de l'OCDE, ne doivent pas exclure de la notion d'établissement stable les installations d'affaires à caractère temporaire. En effet, ces notions doivent être en rapport avec la nature de l'activité de l'entreprise pour couvrir certaines activités qui suscitent de par leur nature des déplacements assez fréquents et dans des délais rapprochés, tel est le cas des expositions de cirques.

---

<sup>276</sup> M. MTIR « *L'imposition des revenus des entreprises dans le cadre des conventions fiscales internationales conclues par la Tunisie : L'établissement stable – critère d'imposition (première partie)* », RCF N°68, Editions Raouf YAICH, 2005, P 51.

<sup>277</sup> Ibid, P 51.

<sup>278</sup> Dans une prise de position (2175) du 15 octobre 2005, la DGELF a précisé que l'installation fixe d'affaires n'est pas tributaire de l'existence de locaux propres à l'entreprise pour l'exercice de ses activités. En effet la notion « d'installation fixe d'affaires » se trouve remplie dans tous les cas où il est prouvé un certain degré de permanence dans l'exécution des services qui peut avoir lieu dans des locaux appartenant au bénéficiaire des dites prestations. « Par ailleurs, il est à préciser que contrairement à ce qui a été avancé dans votre courrier cité en référence, « l'installation fixe d'affaires » n'est pas tributaire de l'existence de locaux propres à l'entreprise pour l'exercice de ses activités car cette notion se trouve remplie dans tous les cas où il est prouvé un certain degré de permanence dans l'exécution des services qui peut avoir lieu dans des locaux appartenant au bénéficiaire des dites prestations ».

<sup>279</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 250.

### 3. L'exercice de tout ou partie de l'activité à travers l'installation d'affaires

Selon le commentaire du modèle de convention de l'OCDE, l'entreprise doit exercer tout ou partie de l'activité par l'intermédiaire de l'installation d'affaire pour être considérée comme ayant un établissement stable.

Selon la doctrine administrative, l'exercice total ou partiel de l'activité par l'installation d'affaires englobe en sus de la réalisation directe de l'objet de l'entreprise, toute activité pouvant contribuer indirectement au développement de l'entreprise<sup>280</sup>.

« Toutes les conventions conclues par la Tunisie considèrent comme installations constituant des établissements stables : un siège de direction, une succursale, un bureau, une usine, un atelier et une mine, un puit de pétrole ou de gaz, une carrière ou tout autre lieu d'extraction de ressources naturelles »<sup>281</sup>.

Toutefois, pour les chantiers de constructions, les opérations temporaires de montage ainsi que les activités de surveillance s'y rattachant, ils ne sont considérés comme réalisés dans le cadre d'établissement stable, selon les conventions conclues par la Tunisie, que lorsque la période d'exécution excède une durée minimale, qui varie d'une convention à une autre (en général entre 3 et 6 mois).

<sup>280</sup> Dans une prise de position (1094) du 24 juillet 2006, la DGELF a précisé le régime fiscal applicable à un bureau de liaison d'une société finlandaise.

En matière d'IS : L'activité du bureau porte sur la présentation de la société mère en Tunisie et de ses domaines d'activités et la prospection de nouveaux marchés afin de renforcer la présence commerciale de l'entreprise. Ledit bureau de liaison acquiert, de ce fait, le statut d'établissement stable donnant lieu à l'imposition à l'IS malgré la gratuité de ses prestations.

Dans ce cas, le bénéfice imposable de l'établissement stable en Tunisie est déterminé par la différence entre :

- les produits qui auraient été facturés aux clients par une entreprise tierce, en contrepartie des prestations fournies ;
- et les charges nécessitées par l'exploitation dont notamment les frais de personnel et de gestion.

«لقد طلبتم بمقتضى مكاتبيكم المشار إليها بالمرجع أعلاه معرفة :

- النظام الجبائي المنطبق على مكتب ربط ينشط بتونس لحساب شركة مقيمة بفرنلندا تنشط في مجال الخدمات الإعلامية وبيع المعدات والتجهيزات الإعلامية، مع العلم وأن هذا المكتب ليس من صلاحياته إقتناء وترويج الخدمات التي تقوم بها الشركة الأم بل يقتصر عمله على التعريف بالمؤسسة الأم ومجالات خدماتها بواسطة موظفين مندوبين من قبل الشركة الأم،

- النظام الجبائي الذي يخضع له أعوان المكتب المذكور بتونس،

- إن كانت تونس وفرنلندا قد أبرمتا إتفاقية لتجنب الإزدواج الضريبي بينهما. جوابا، بشرفي إعلامكم بما يلي:

#### **I- في مادة الضرائب المباشرة**

يتم تحديد النظام الجبائي لمكتب الربط وكذلك لموظفيه كما يلي :

#### **1) النظام الجبائي لمكتب الربط**

إن إتفاقية تقادي الإزدواج الضريبي مع فنلندا غير سارية المفعول حاليا، وبالتالي يتم تحديد النظام الجبائي للمكتب طبقا للتشريع الجاري به العمل.

وبالرجوع إلى ما ورد بمكاتبيكم المشار إليها بالمرجع أعلاه يتمثل نشاط هذا المكتب في تمثيل الشركة الأم بتونس والتعريف بنشاطها ومجالات تدخلاتها وربط علاقات مع الحرفاء بما من شأنه أن يساهم في تمتين الحضور التجاري للشركة الفنلندية بتونس. وعلى هذا الأساس، فإن المكتب المذكور يعتبر منشأة دائمة لهذه الشركة ويخضع بالتالي للضريبة على الشركات بتونس وذلك على الرغم من مجانية الخدمات التي يسديها.

وفي هذه الحالة، يتكون الربح الخاضع للضريبة على الشركات من الفارق بين :

-المحاصيل بما فيها خاصة رقم المعاملات الذي كان يمكن أن تتم فوترته للحرفاء من قبل مؤسسة أخرى من ناحية،

- وأعباء الإستغلال بما فيها مصاريف التسيير ومصاريف الأعوان من ناحية أخرى.

هذا وفي كل الحالات، لا يمكن أن يقل رقم المعاملات عن المبالغ المدفوعة من قبل الشركة الأم.

<sup>281</sup> M. MTIR « L'imposition des revenus des entreprises dans le cadre des conventions fiscales internationales conclues par la Tunisie : L'établissement stable – critère d'imposition (première partie) », op.cit, P 56.

Pour les activités de montage et de surveillance s'y rattachant, certaines conventions exigent, pour qu'il y est établissement stable, en sus de la condition relative à la durée, que le prix des opérations de montage ou de surveillance excède 10% du prix des équipements<sup>282</sup>.

## 2. Principe d'imposition selon la règle d'établissement stable et choix du pays de rattachement

« Sous réserve du régime fiscal applicable à certains revenus, tels que les revenus immobiliers, les revenus de valeurs et de capitaux mobiliers, les redevances, les bénéfices réalisés par une entreprise résidente d'un Etat et provenant de l'autre Etat ne peuvent être soumis à l'impôt dans l'Etat d'où ils proviennent que lorsqu'ils y sont réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable »<sup>283</sup>.

Ainsi, lorsque l'entreprise le juge opportun, elle peut échapper à l'imposition dans le pays de la source à condition qu'elle n'y dispose pas d'un établissement stable au sens du droit conventionnel. Dans ce cas, l'intégralité de son bénéfice sera imposée dans le pays de résidence, conformément à son droit commun ce qui permettra à l'entreprise de réduire sa charge fiscale et d'optimiser sa gestion fiscale internationale.

L'étude du droit fiscal international et de la doctrine administrative montre que l'entreprise dispose d'une marge de manœuvre lui permettant de choisir le pays de rattachement malgré qu'elle possède une installation d'affaires dans l'autre pays ou qu'elle y exerce une activité par l'intermédiaire d'une autre personne.

### **Sous-section 3 – Les options aux régimes de retenue à la source libératoire**

---

Les options aux régimes de retenue à la source libératoire portent notamment sur les intérêts (§1), les dividendes (§2), les redevances (§3), les travaux de construction, opérations de montage ou de surveillance (§4) et sur les cessions d'immeubles par les sociétés étrangères non établies en Tunisie (§5).

---

<sup>282</sup> L'exemple des conventions conclues entre la Tunisie et la grande Bretagne, la Tunisie et la France, Tunisie et l'Espagne est édifiant à ce titre.

<sup>283</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 248.

## **§1. Les intérêts**

---

### **1. Définition**

Selon la DGELF<sup>284</sup>, « le terme intérêts désigne généralement les revenus des fonds publics, des obligations d'emprunts, assorties ou non de garanties hypothécaires et des créances de toute nature, ainsi que tous autres produits assimilés aux revenus de sommes prêtées par la législation fiscale de l'Etat d'où proviennent les revenus.

### **2. Règles d'imposition en droit commun**

En vertu des dispositions combinés de l'article 52-I-c et 52-II du code de l'IRPP et de l'IS, les revenus de capitaux mobiliers, à l'exception des intérêts des dépôts et des titres en devises ou en dinars convertibles, sont soumis à une retenue à la source au taux de 20%. Ce taux est ramené à 2.5% pour les intérêts servis aux établissements bancaires non établis en Tunisie<sup>285</sup>.

Cette retenue à la source est libératoire de l'impôt sur les sociétés et ce au titre des sommes servies aux non résidents et non établis en Tunisie.

### **3. Règles d'imposition en droit conventionnel**

Le régime d'imposition prévu par les conventions de non double imposition diffère selon qu'il s'agit d'intérêts réalisés directement par une société étrangère ou réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable Tunisien, ce qui offre aux entreprises la possibilité de choisir le régime qui leur est plus favorable.

#### *1. Intérêts réalisés directement par une société non établie en Tunisie*

Selon S. BESBES<sup>286</sup>, la plupart des conventions conclues par la Tunisie ont adopté la solution de partage d'imposition.

Ainsi, les intérêts sont généralement imposables dans l'Etat de résidence du bénéficiaire, mais ils peuvent être imposés dans le pays de la source à un taux réduit prévu par la convention de non double imposition<sup>287</sup>. La retenue à la source subie dans le pays de la source est imputable sur l'impôt du dans le pays de résidence.

---

<sup>284</sup> DGELF, *Recueil des conventions internationales de non double imposition en vigueur au 1<sup>er</sup> Janvier 2001*, Tome 1, op.cit, P 8.

<sup>285</sup> Article 52-I-e du code de l'IRPP et de l'IS.

<sup>286</sup> S. BESBES, *Précis de fiscalité internationale*, op.cit, P 131.

<sup>287</sup> Certaines conventions conclues par la Tunisie ont attribué le droit d'imposition intégral au pays de résidence du bénéficiaire. Il s'agit notamment des conventions conclues avec la Roumanie, la Corée du sud, la Turquie, l'Italie, le

## 2. Intérêts réalisés par l'intermédiaire d'un établissement stable

Ces intérêts sont imputables à l'établissement stable et soumis au régime d'imposition du droit commun. Le taux de faveur de la retenue à la source prévu par la convention fiscale qui lie les deux pays est inapplicable dans ce cas. En effet, ces intérêts sont soumis à une retenue à la source de 20%.

## 3. Prise en charge de l'impôt par le débiteur installé ou établi en Tunisie

Dans le cas de prise en charge de l'impôt par le débiteur des intérêts, le taux réduit d'imposition prévu par la convention n'est plus applicable.

En effet, la retenue à la source sera déterminée selon le taux de droit commun avec la formule de prise en charge qui se présente comme suit<sup>288</sup> :

$$(100*t)/(100-t).$$

## **§2. Les dividendes**

---

### 1. Définition

Les deux modèles de convention définissent la notion de dividendes comme étant « les revenus provenant d'actions, actions ou bons de jouissance, parts de mine, parts de fondateurs, ou autres parts bénéficiaire à l'exception des créances, ainsi que les revenus d'autre parts sociales soumis au même régime fiscal que les revenus d'actions par la législation de l'Etat dont la société distributrice est un résident »<sup>289</sup>.

### 2. Règles d'imposition en droit commun

Selon les termes de l'article 48-III du code de l'IRPP et de l'IS, les dividendes régulièrement distribués par les sociétés tunisiennes sont déductibles lors de la détermination du résultat imposable.

Toutefois, les dividendes provenant des sociétés étrangères sont imposables en Tunisie

### 3. Règles d'imposition en droit conventionnel

Les règles d'imposition des bénéfices distribués sont similaires à celles des intérêts. Ces règles n'ont plus d'effet fiscal pour la Tunisie à partir de l'exonération des

---

Danemark et les Etats-Unis d'Amérique (DGELF, *Recueil des conventions internationales de non double imposition en vigueur au 1<sup>er</sup> Janvier 2001*, Tome 1, op.cit, P 8).

<sup>288</sup> DGELF, *Recueil des conventions internationales de non double imposition en vigueur au 1<sup>er</sup> Janvier 2001*, Tome 1, op.cit, P 8.

<sup>289</sup> Modèles de l'OCDE et de l'ONU, cité par S. BESBES, in « *Précis de fiscalité internationale* », op.cit, P 121.

dividendes le 1<sup>er</sup> Janvier 1990. Toutefois, elles poursuivent leur effet pour les autres Etats ayant conclu une convention avec la Tunisie lorsque leur système fiscal prévoit l'imposition des bénéfices distribués.

### **§3. Les redevances**

---

#### **1. Définition**

Le Modèle de l'OCDE<sup>290</sup> définit les redevances comme étant « les rémunérations de toute nature payées pour l'usage ou la concession de l'usage d'un droit d'auteur sur une oeuvre littéraire, artistique ou scientifique, y compris les films cinématographiques, d'un brevet, d'une marque de fabrique ou de commerce, d'un dessin ou d'un modèle, d'un plan, d'une formule ou d'un procédé secrets, ainsi que pour l'usage d'un équipement industriel, commercial ou scientifique ou pour des informations ayant trait à une expérience acquise dans le domaine industriel, commercial ou scientifique ».

Selon la DGELF<sup>291</sup>, le terme redevance couvre également les rémunérations payés en contrepartie des études techniques ou économiques et de l'assistance technique.

Il est à souligner que le terme redevance n'est pas défini de la même manière par les différentes conventions conclues par la Tunisie. L'exemple des conventions conclues avec la France et la Belgique est édifiant à ce titre. En effet, ces deux conventions n'intègrent pas l'assistance technique et les études techniques dans la définition de la notion de redevance.

#### **2. Règles d'imposition en droit commun**

Aux termes des articles 3 et 52 du code de l'IRPP et de l'IS, les redevances servies à des personnes non domiciliées ni établies en Tunisie, par des personnes autres que totalement exportatrices sont soumises à une retenue à la source libératoire au taux de 15%.

Toute prise en charge de la retenue à la source par le débiteur tunisien, est selon le paragraphe 2 de l'article 14 du code de l'IRPP et de l'IS, non admise en déduction pour la détermination du bénéfice imposable.

---

<sup>290</sup> Modèle de l'OCDE, l'article 12-2, cité par S. BESBES, in « *Précis de fiscalité internationale* », op.cit, P 136.

<sup>291</sup> DGELF, *Recueil des conventions internationales de non double imposition en vigueur au 1<sup>er</sup> Janvier 2001*, Tome 1, op.cit, P 9.

### 3. Règles d'imposition en droit conventionnel

Les règles d'imposition des redevances sont en principe similaires à celles des intérêts et des dividendes. Toutefois, il est à remarquer que :

- Le taux de retenue à la source applicable aux redevances est le taux le plus favorable entre celui fixé par le droit commun soit 15% et celui fixé par la convention ;
- La retenue à la source supportée par une société tunisienne, sur des redevances provenant d'un pays étranger et non affectés à un établissement stable dans ce pays, ne sont pas imputables sur l'impôt du en Tunisie selon le régime de partage d'imposition prévu par les dispositions conventionnelles, puisque ce revenu est considéré comme provenant d'exportation et bénéficiant d'une exonération totale de l'impôt en Tunisie.

### §4. Travaux de construction, opérations de montage ou de surveillance

---

En vertu des dispositions de l'article 52-II-3, les rémunérations des travaux construction, opérations de montage et les activités de surveillance **ne dépassant pas** en Tunisie une période de 6 mois, et réalisés par des personnes non résidentes, ou par les associés et les membres non résidents des sociétés et des groupements, et dont chaque membre ou associé réalise en son nom personnel sa quote-part des travaux et services constituant l'objet de la société ou du groupement, sont soumises à une retenue à la source libératoire aux taux suivants :

- 5% du montant brut des rémunérations des travaux construction ;
- 10% du montant brut des rémunérations pour les opérations de montage ;
- 15% du montant brut des rémunérations pour les activités de surveillance ainsi que pour toutes les autres activités et services réalisés par les associés ou les membres non résidents des sociétés et des groupements susvisés.

Il s'en sort que le régime de la retenue à la source libératoire s'applique si les deux conditions suivantes se trouvent satisfaites<sup>292</sup> :

- l'opérateur non résident est considéré comme établi en Tunisie par le droit commun ou par les conventions de non double imposition ;
- les travaux sus visés ne dépassent pas en Tunisie la période de 6 mois.

---

<sup>292</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007*, op.cit, P 4.

L'imposition selon le régime de la retenue à la source libératoire dispense les personnes concernées de l'obligation de tenue de comptabilité régulière et de dépôt de déclaration d'existence.

Les dites personnes peuvent selon les termes de l'alinéa 3, §2 de l'article 52 du code de l'IRPP et de l'IS, opter pour le paiement de l'impôt sur les sociétés sur la base des revenus ou bénéfices nets réalisés.

L'option est réalisée par le dépôt d'une demande au bureau de contrôle compétent lors du dépôt de la déclaration d'existence prévue par l'article 56 du code de l'IRPP et de l'IS. Les personnes concernées doivent aviser les débiteurs des sommes leur revenant de cette option.

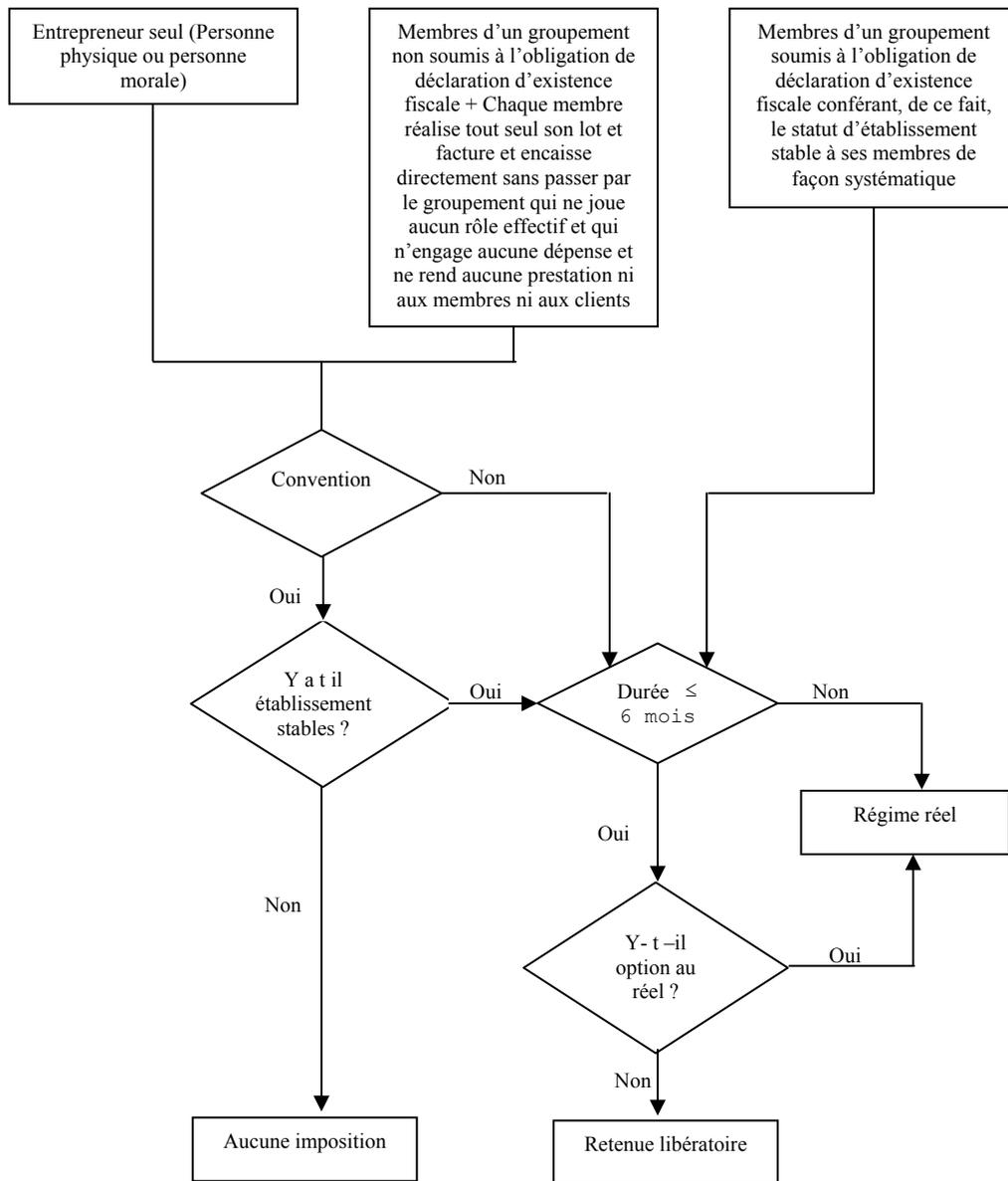
En cas d'option pour le paiement d'impôt selon le régime réel et de non respect des obligations fiscales et comptables prévues par le code de l'IRPP et de l'IS, l'impôt sur les revenus ne doit pas être inférieur à celui calculé sur la base de la retenue à la source libératoire.

Le schéma suivant illustre le régime de la retenue à la source libératoire au titre des travaux de construction, opérations de montage ou de surveillance<sup>293</sup> :

---

<sup>293</sup> R. YAICH, *L'impôt sur les sociétés 2007*, op.cit, P 6.

**Schéma illustrant le régime de la retenue libératoire au titre des travaux de construction, opérations de montage ou de surveillance et membres de groupement de sociétés**



Source : R. YAICH, « Fiscalité internationale », cours de soutien en fiscalité – version 2008, P 10

## **§5. Les cessions d'immeubles par les sociétés étrangères non établies en Tunisie**

---

En vertu des dispositions combinées des articles 45-II, 52-I-b et 52-II-1, les plus values réalisées par les personnes morales non établies ni domiciliées en Tunisie, sur cessions d'immeubles sis en Tunisie, des droits s'y rattachant ou de droits sociaux dans les sociétés civiles immobilières, non exploités et non rattachés à un établissement stable en Tunisie, sont soumises à une retenue à la source libératoire d'impôt au taux de 15% du prix de cession ou à l'impôt au taux de 30% calculé sur la différence entre le prix de cession et le prix de revient ou d'acquisition du bien.

Les personnes morales étrangères peuvent, par conséquent opter pour l'un des régimes suivants :

- Etre imposée selon le régime de la retenue à la source libératoire de 15% ;
- Etre soumis à l'impôt sur les sociétés au taux de 30%. Dans ce cas, la retenue à la source supportée est imputable sur l'impôt et l'excédent est restituable sur demande.

La retenue à la source de 15% est opérée lorsque la cession est faite à l'Etat, aux collectivités locales, à une personne morale, ou à une personne physique soumise au régime réel.

Lorsque la cession est faite à une personne physique non soumise à l'obligation de retenir à la source, la doctrine administrative autorise les sociétés réalisant les revenus sus visés à opter pour l'imposition au taux libératoire de 15% du prix de cession<sup>294</sup>.

## **Section 2 – Le prix de transfert**

---

« L'expression prix de transfert vise les relations entre entités appartenant à un même groupe et situées dans des Etats différents au regard des prix et conditions des marchandises, des services et des actifs qu'elles peuvent s'échanger ou se vendre »<sup>295</sup>.

Les entreprises multinationales disposent d'une certaine marge d'appréciation dans la fixation des prix de transfert internes.

---

<sup>294</sup> Note commune n°17/2003, cité par R. YAICH, in « *L'impôt sur les sociétés 2007* », op.cit, P 7.

<sup>295</sup> F. LEFEBVRE, *Paradis fiscaux et opérations internationales, Pays et zones à fiscalité privilégiée, Mesures anti-évasion*, Editions Francis Lefebvre, Paris, 1997, P 418.

Les mécanismes d'optimisation fiscale internationale peuvent avoir pour effet de transférer une partie du bénéfice d'un pays à un autre, moins imposé au moyen d'une manipulation du prix de transfert<sup>296</sup>.

Ainsi, une filiale implantée dans un Etat à taux d'imposition élevé, a intérêt à vendre un bien ou une marchandise à une autre société du groupe située dans un autre Etat à faible taux d'imposition à un prix réduit. Une telle opération permet de déplacer une partie du revenu du groupe d'un Etat où l'impôt est élevé, à un autre où l'impôt est réduit, ce qui permet de procurer une économie d'impôt pour le groupe<sup>297</sup>.

La manipulation du prix de transfert est une technique permettant de déplacer certains revenus, qui doivent être normalement réalisés sur un territoire, vers un autre pays ce qui est de nature à priver le premier Etat de la recette fiscale correspondante.

Conscientes de ce phénomène susceptible d'amputer leurs recettes, les administrations fiscales des différents pays accordent une importance particulière à la problématique du transfert des bénéfices par la manipulation des transactions intragroupes. « D'une manière générale, les administrations cherchent à appréhender la marge normale qui devrait résulter des transactions intragroupes, et écarter la marge apparente telle qu'elle résulte des manipulations des prix de transfert »<sup>298</sup>. Or pour déterminer la marge bénéficiaire normale, il faut savoir le niveau de prix normal convenable au genre de spéculation en question<sup>299</sup>.

Pour déterminer ce prix de pleine concurrence, les administrations fiscales font souvent recours aux méthodes préconisées par le comité des affaires fiscales de l'OCDE<sup>300</sup>.

---

<sup>296</sup> R. YAICH « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », RCF, N°68, Editions Raouf YAICH, 2005, P 46.

<sup>297</sup> Selon R. YAICH, « les mécanismes internationaux d'optimisation, qui ont pour effet de transférer une base imposable d'un Etat dans un autre peuvent conduire à un comportement de « passagers clandestin ». Ce qualificatif désigne l'agent économique qui ne paie pas le prix fixé par un Etat, pour la formation d'un revenu sur son territoire » (R. YAICH « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », RCF, N°68, op.cit. P 46.

<sup>298</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie Fiscale Internationale*, op.cit, P 28.

<sup>299</sup> Selon T. LAMORLETTE et P. RASSAT, « le prix normal correspond au prix qui aurait été pratiqué par deux entreprises indépendantes pour une transaction comparable dans des circonstances similaires » (T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie Fiscale Internationale*, op.cit, P 28).

<sup>300</sup> Selon F. DERBEL « malgré que l'administration fiscale, confortée par sa position par les accords internationaux, a la possibilité de défendre ses intérêts et de redresser les prix de transfert ayant fait l'objet de manipulation, elle n'est pas parfois tout à fait souveraine dans l'appréciation et peut être démunie d'informations indispensables à la détermination du prix normal de transfert » (F. DERBEL « *Le contrôle fiscal des opérations internationales* », RCF, N°75, Editions Raouf YAICH, 2007, P 73).

## **Sous-section 1 – Méthodes prévues par l'OCDE**

---

Dans son rapport datant du 27 Juin 1995<sup>301</sup>, l'OCDE propose cinq méthodes de détermination du prix de transfert dont trois méthodes fondées sur les transactions (§1) et les deux autres sur les niveaux de profit (§2).

### **§1. Méthodes traditionnelles fondées sur les transactions**

---

Les méthodes traditionnelles fondées sur les transactions se présentent comme suit :

- Méthode du prix comparable sur un marché libre (1);
- Méthode du prix de revente (2);
- Méthode du prix de revient majoré (3).

#### **1. Méthode du prix comparable sur un marché libre**

Il s'agit du prix de pleine concurrence qu'auraient adopté deux entreprises indépendantes pour une transaction identique et dans des conditions vraisemblables.

Toutefois cette méthode peut s'avérer difficile à appliquer en pratique dans la mesure où il est impossible de trouver des transactions similaires, notamment, lorsque le produit n'est pas commercialisable à l'extérieur du groupe<sup>302</sup> ou si la transaction porte sur « des produits à fort contenu « incorporel » (produits de luxe, logiciels sophistiqués, molécules pharmaceutique etc.) »<sup>303</sup>.

#### **2. Méthode du prix de revente**

Cette méthode consiste à retenir, comme point de départ, le prix auquel l'acheteur membre du groupe commercialise les marchandises achetées auprès d'une entreprise du même groupe, à une entreprise indépendante. Puis, il convient, pour déterminer le prix de transfert normal intragroupes, de retrancher la marge bénéficiaire considérée comme normale pour ce genre de transactions.

Cette méthode peut être utilisée, principalement, dans le cas de revente à l'état de la marchandise achetée, sans lui faire subir des transformations.

---

<sup>301</sup> Rapport de l'OCDE en date du 27 Juin 1995, « *Principes applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales* », cité par T. LAMORLETTE et P. RASSAT (1997), *Stratégie Fiscale Internationale*, op.cit, P 29.

<sup>302</sup> F. LEFEBVRE, *Paradis fiscaux et opérations internationales*, op.cit, P 423.

<sup>303</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie Fiscale Internationale*, op.cit, P 29.

### 3. Méthode du prix de revient majoré

Cette méthode consiste à retenir comme point de départ le prix de revient de l'entreprise vendeuse et lui ajouter une marge bénéficiaire estimée normale pour la spéculation en question.

Selon T. LAMORLETTE et P. RASSAT<sup>304</sup>, cette méthode est plutôt adaptée à des transactions dont le prix est formé essentiellement de coût de revient. Toutefois, elle s'avère inappropriée en cas de transactions portant sur des produits de luxe dans la mesure où le coût de production est non significatif par rapport à la marque.

## §2. Méthodes fondées sur les niveaux de profit

---

Les méthodes fondées sur les niveaux de profit sont :

- Méthode du partage des bénéfices (1) ;
- Méthode transactionnelle de la marge nette (2).

### 1. Méthode du partage des bénéfices

Cette méthode se base essentiellement sur une analyse de la nature d'intervention de chaque société du groupe dans la transaction en question. Ensuite, il convient de déterminer la valeur globale du profit que peut réaliser l'ensemble du groupe et procéder à sa répartition entre les sociétés membres du groupe selon l'importance de leurs interventions dans la transaction et dans des conditions de pleine concurrence.

### 2. Méthode transactionnelle de la marge nette

Selon cette méthode, la détermination du prix de transfert normal doit tout d'abord passer par une évaluation de la marge nette normale réalisée par des entreprises comparables indépendantes. Le prix adopté sera déterminé en supposant que les bénéfices réalisés soient similaires à ceux réalisés par les dites entreprises.

## **Sous-section 2 – Les risques inhérents aux revenus provenant de pays à fiscalité privilégiée**

---

Dans le but d'attirer les investisseurs étrangers, certains pays en développement consentent certains avantages fiscaux portant, notamment, sur l'exonération de l'impôt sur les bénéfices.

---

<sup>304</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie Fiscale Internationale*, op.cit, P 30.

Toutefois, « si on appliquait les dispositions classiques relatives à l'élimination de la double imposition, l'avantage consenti par le trésor du pays hôte sera complètement neutralisé et se traduira en fait par une subvention, du budget de l'Etat hôte, généralement un pays en développement, au profit du trésor de l'Etat de résidence de l'investisseur, généralement un pays développé »<sup>305</sup>. En effet, « la méthode de l'imputation<sup>306</sup> (principalement utilisée en matière de dividendes, d'intérêts ou de redevances) »<sup>307</sup> peut avoir des répercussions préjudiciables à l'égard du pays de la source.

Selon ladite méthode, si le pays de la source ne percevra aucun impôt au titre des revenus réalisés sur son territoire, l'investisseur sera tenu de payer l'impôt, dans son pays de résidence, selon les règles de son droit interne sans bénéficier d'aucune exonération ou déduction.

Dans le but de conserver l'avantage de l'exonération au profit de l'investisseur et de préserver le caractère attractif du système fiscal du pays hôte, ces derniers tiennent lors de la conclusion d'une convention de non double imposition, à inclure des clauses relatives à l'octroi de crédit d'impôt fictif à l'investisseur qui réalise un revenu exonéré sur leur territoire, même si ce revenu n'a pas fait l'objet d'un prélèvement d'impôt<sup>308</sup>. Ainsi le crédit d'impôt fictif sera considéré comme effectivement payé et sera imputé sur l'impôt du dans l'Etat de résidence.

### **Sous-section 3 – L'accord avec l'administration fiscale « Le Ruling »**

---

Pour déterminer le prix de transfert et se prémunir contre les contestations éventuelles des administrations fiscales et les risques considérables que peut présenter un redressement portant sur la méthode retenue pour la détermination du prix de pleine concurrence, les entreprises multinationales recourent à la technique du rescrit fiscal ou « Ruling » (§1). Cette technique qui connaît un développement partout dans le monde (§2) a des effets très avantageux notamment sur la sécurité juridique du contribuable (§3).

---

<sup>305</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 35.

<sup>306</sup> La méthode d'imputation est prévue par les articles 23 A des modèles de l'OCDE et de l'ONU « elle consiste à autoriser les deux Etats signataires d'une convention à percevoir un impôt, mais en permettant au contribuable de déduire de l'impôt du dans l'Etat de sa résidence un crédit d'impôt représentatif de l'impôt payé dans l'Etat de la source » (H. AYADI, *Droit fiscal international*, op.cit, P 110).

<sup>307</sup> Ibid, P 113.

<sup>308</sup> Selon S. BESBES, « la plupart des conventions conclues par la Tunisie comportent une clause de crédit d'impôt fictif préservant les avantages fiscaux octroyés aux investisseurs (S. BESBES, *Précis de fiscalité internationale* », op.cit, P 39).

### **§1. Définition du « Ruling »**

---

« La notion du « Ruling » consiste en une prise de position formelle de l'administration fiscale saisie par un contribuable »<sup>309</sup>.

Dans ce cadre, les entreprises internationales peuvent interroger par écrit l'administration fiscale sur la méthode appropriée pour la détermination du prix de transfert, ou prendre son avis sur une méthode bien déterminée.

### **§2. Effets du « Ruling »**

---

La technique de « Ruling » permet d'avoir une réponse précise et définitive à l'égard d'une situation fiscale bien déterminée ou à une question posée par le contribuable. Cette réponse est opposable à l'administration fiscale même si elle diverge avec la loi. En effet, lorsque l'administration fiscale a formellement pris position, elle ne peut en aucun cas redresser le contribuable en se basant sur une appréciation différente de ce qui a été confirmé au contribuable.

Toutefois, cette garantie ne s'applique que si le contribuable est à la fois conforme à la situation sur laquelle l'administration s'est prononcée. Si l'administration change de position à l'égard de la question posée par le contribuable, elle doit au préalable le mettre en courant. Ce changement n'est opposable au contribuable qu'à partir de la date où il en a pris connaissance. Il ne peut jamais avoir un effet rétroactif.

### **§3. Développement du « Ruling »**

---

La technique de « Ruling » connaît un développement croissant dans le monde. En effet, dans certains pays comme les Etats-Unis, la Suède et le Canada, les positions administratives fournies en application de cette technique, font l'objet d'une publication.

En Tunisie, « cette technique ne trouve pas encore un terrain d'application malgré qu'elle ait été recommandée par le conseil économique et social dans le cadre de l'élaboration du CDPF »<sup>310</sup>.

---

<sup>309</sup> W. BOUZEYAINÉ, « *La technique du rescrit fiscal ou « Ruling »* », Journal L'expert du 29/4/2008, P 9.

<sup>310</sup> Ibid.

## Section 3 – Les refacturations des coûts et les opérations de financement intragroupes

Selon M. MAALAOUI<sup>311</sup>, la totalité des conventions de non double imposition établies par la Tunisie stipulent que « le bénéficiaire imposable d'un établissement stable est celui que cet établissement aurait pu réaliser s'il avait constitué une entreprise distincte et séparée exerçant des activités identiques ou analogues dans des conditions identiques ou analogues et traitant en toute indépendance avec l'entreprise dont il constitue un établissement stable ».

Les conventions de non double imposition considèrent, donc, l'établissement stable comme étant une entité économique et fiscale indépendante à l'instar de la filiale, malgré qu'il ne jouit pas d'une personnalité morale ni d'un patrimoine distinct de celui du siège<sup>312</sup>.

Les conventions de non double imposition conclues par la Tunisie stipulent que la détermination du bénéficiaire imposable d'un établissement stable prend en considération toutes les charges engagées et liées à l'exploitation<sup>313</sup>.

Selon la doctrine administrative<sup>314</sup>, ces charges comprennent notamment :

<sup>311</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 285.

<sup>312</sup> Dans une prise de position (1467) du 26 mai 2005, la DGELF a précisé que l'établissement d'une société étrangère en Tunisie est considéré comme étant une entité fiscale indépendante. En effet, il requiert au préalable le dépôt d'une déclaration d'existence et il est soumis à toutes les obligations prévues par la législation en vigueur.

« تبعاً لمكتوبكم المشار إليه بالمرجع أعلاه والذي طلبتم بمقتضاه معرفة إن كان يمكن لمؤسسة مغربية تنوي تدعيم نشاطها التجاري بتونس، أن تحصل على معرف جبائي للقيام بجميع واجباتها الجبائية بتونس دون أن تقوم ببيع شركة حسب التشريع التونسي، يشرفني إعلامكم أن الإستغالات التونسية التابعة لمؤسسات أجنبية مطالبة بإيداع التصريح بالوجود المنصوص عليه بالفصل 56 من مجلة الضريبة على الدخل والضريبة على الشركات. وعلى هذا الأساس، فإن المؤسسة المغربية مطالبة بإيداع التصريح المذكور والحصول على معرف جبائي قبل أن تبدأ نشاطها بتونس. مع العلم أن الحصول على المعرف الجبائي يستوجب الإستجابة لكل التراخيص والقوانين الجاري بها العمل فيما يتعلق بالإنتصاب بالبلاد التونسية ».

<sup>313</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 289.

<sup>314</sup> Dans une prise de position (489) de l'année 2003, la DGELF a précisé :

« لقد ورد بمكتوبكم المشار إليهما بالمرجع أعلاه أنه لضبط ربحها الخاضع للضريبة، سوف تتولى المنشأة الدائمة لشركة ××× المستقرة بألمانيا طرح نسبة من أعباء المقر، مبيئين أن هذه الأعباء تضم خاصة :

- أعباء الأعران،
- مخصصات الإستهلاك،
- أعباء مالية،
- أعباء مختلفة مثل أعباء أكرية البنائيات الإدارية للمقر، أعباء أتعاب المحامين والمستشارين، مصاريف حماية الإسم التجاري، مصاريف تكوين الأعران، مصاريف الإنارة، الهاتف...

كما طلبتم معرفة ما إذا كان كشف المصاريف (note de débit) بين المقر والمنشأة الدائمة يحل محل الفاتورة ويمكن بالتالي هذه الأخيرة من حق طرح نسبة الأعباء المشار إليها سابقاً أم لا ؟

هذا وطلبتم بعض الإيضاحات حول كيفية ضبط موازنة المنشأة الدائمة بإعتبار أن لا وجود لها فعلياً بتونس.

جواباً، يشرفني موافاتكم بما يلي :

1- فيما يتعلق بالأعباء القابلة للطرح على مستوى المنشأة الدائمة

لضبط نتائجها الخاضعة للضريبة على الشركات، يمكن للمنشأة الدائمة المذكورة طرح الأعباء التالية :

- (1) الأعباء التي بذلتها فعلياً والتي يستوجبها إستغلالها بتونس وذلك في صورة إستجابتها للشروط العامة لطرح الأعباء،
- (2) الأعباء المباشرة المبدولة من طرف المقر قصراً لفائدة المنشأة الدائمة والتي تكون ضرورية لإستغلالها،
- (3) نسبة من المصاريف العامة للمقر في حدود نسبة رقم معاملات المنشأة الدائمة مقارنة برقم المعاملات الجملي للمؤسسة،

غير أن المصاريف العامة للمقر التي تعتمد لضبط النسبة القابلة للطرح على مستوى المنشأة الدائمة يجب أن لا تشمل خاصة :

- الأعباء والإستهلاكات المتعلقة بعناصر الأصول التي لا توفر مداخيل إلى المنشأة الدائمة بتونس،
- الأعباء المباشرة المبدولة لفائدة المنشأة باعتبار أنها تقبل للطرح كلياً وذلك تفادياً لإزدواجية طرح هذه المصاريف،

- les charges engagées directement par l'établissement stable ;
- les dépenses directes engagées par le siège central de l'entreprise pour le compte de l'établissement stable (Sous-section 1) ;
- la quote-part des frais généraux du siège (Sous-section 2) ;
- les opérations de financements intragroupes (Sous-section 3).

### **Sous-section 1 - Les dépenses directes engagées par le siège central de l'entreprise pour le compte de l'établissement stable**

---

Pour la détermination du résultat imposable de l'établissement stable, sont admises en déduction totale, les montants payés par celui-ci au siège en contrepartie des charges engagées par ce dernier pour le compte de l'établissement stable.

Ces charges peuvent notamment prendre la forme :

- D'achat de marchandises ou de matières premières ;
- De redevances (§1) ;
- D'équipements mis par le siège à la disposition de l'établissement stable (§2);
- De charges financières de prêts contractées pour le besoin de l'établissement stable (§3).

#### **§1. Les redevances : Brevets et Marques de fabriques**

---

Dans le cas particulier des brevets et des marques de fabriques, on distingue 2 hypothèses :

- L'usage du brevet et de la marque de fabrique est concédé au siège par une entreprise indépendante ;
- Le brevet ou la marque de fabrique sont acquis ou conçus par le siège.

---

- كل الأعباء أو المصاريف التي ليست لها صلة بنشاط المنشأة الدائمة بتونس. غير أن الأعباء المالية التي يتحملها المقر والتي تمثل فوائد قروض مدفوعة لحساب الغير، فإنها تؤخذ بعين الإعتبار ضمن المصاريف العامة للمقر. مع العلم أن الفوائد المالية التي تدفعها المنشأة الدائمة للمقر مقابل وضع على ذمتها لمبالغ مالية تكون غير قابلة للطرح.

**2- فيما يتعلق بكشف المصاريف**  
يمكن كشف المصاريف المنشأة الدائمة من طرح الأعباء لضبط الربح الخاضع للضريبة على الشركات كما تمت الإشارة إليه أعلاه وذلك إذا كانت غير مبالغ فيها وإذا كانت الوثيقة تتصف بالأمانة والشرعية.

**3- فيما يتعلق بضبط الموازنة**  
باعتبار صفتها كمنشأة دائمة بتونس فإن المنشأة المذكورة تكون خاضعة لكل الواجبات الجبائية والمحاسبية المنصوص عليها بالتشريع الجاري به العمل وخاصة منها مسك محاسبة مطابقة للتشريع المحاسبي. وعليه، فإن المنشأة الدائمة تكون مطالبة بضبط قوائمها المالية على أساس العناصر التي تتوفر لديها وذلك كما يقتضيه التشريع المحاسبي للمؤسسات. «

### 1. Le brevet ou la marque de fabrique sont acquis ou conçus par le siège

La mise à la disposition totale ou partielle d'un brevet ou marque de fabrique constitue un service rendu par le siège à son établissement. Ce service ne peut être imputé au résultat de l'établissement stable qu'à concurrence de son coût qui correspond aux amortissements.

### 2. L'usage du brevet ou de la marque est concédé au siège par une entreprise indépendante

Dans la mesure où le brevet ou la marque de fabrique sont mis partiellement à la disposition de l'établissement stable, le calcul de la quote-part imputable à l'établissement stable se fait, dans ce cas selon les méthodes relatives aux frais généraux de siège<sup>315</sup>.

Lorsque le brevet ou la marque de fabrique est destiné à l'usage exclusif de l'établissement stable, il sera considéré comme étant d'un service rendu par le siège à son établissement qui doit être facturé à l'identique<sup>316</sup>.

## §2. Equipements mis par le siège à la disposition de l'établissement stable

---

Les équipements transférés à l'établissement sont amortissables chez ledit établissement.

La base amortissable est constituée par la valeur comptable nette dans le bilan du siège majoré des droits de douanes et des frais de transport.

## **Sous-section 2 – Les frais de siège**

---

L'établissement stable peut déduire, pour la détermination de son bénéfice imposable une quote-part des frais généraux engagés par le siège (frais d'administration, salaire des hauts responsables, etc...).

### §1. Les conditions de déductibilité

---

Selon la doctrine administrative<sup>317</sup>, la déductibilité de la quote-part des frais généraux imputés à l'établissement stable est subordonnée au respect de certaines conditions :

---

<sup>315</sup> Voir sous-section 2.

<sup>316</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 290.

<sup>317</sup> DGELF, *Prise de position* 489 de l'année 2003.

- Les frais font l'objet d'une facture ou d'une note de débit sincère et probante établie entre la société mère et l'établissement stable.
- Les frais facturés ne sont pas excessifs.

Toutefois, les frais généraux ne doivent pas inclure selon la doctrine administrative :

- Les charges et amortissements afférents à des immobilisations ne générant aucun revenu à l'établissement stable ;
- Les frais nécessaires à l'exploitation engagés par le siège exclusivement au profit de l'établissement stable parce que ces frais font l'objet d'une facturation totale par le siège à son établissement;
- Les charges n'ayant aucun lien avec l'exploitation de l'établissement stable.

## **§2. La quote-part déductible des frais de siège**

---

Dans une prise de position (489/2003), la DGELF a précisé que l'estimation de la quote-part des frais de siège affectés à l'établissement stable se fait selon la proportion du chiffre d'affaires de l'établissement par rapport au chiffre d'affaires global du groupe soit :

$$\text{Frais de siège} \times \frac{\text{Chiffre d'affaires de l'établissement stable}}{\text{Chiffre d'affaires global du groupe}}$$

Selon M. MAALAOUI<sup>318</sup>, l'estimation de la quote-part des frais de siège imputée au résultat de l'établissement stable peut se faire aussi selon la proportion du bénéfice net ou brut de l'établissement par rapport au bénéfice global du groupe ou selon les immobilisations de l'établissement stable par rapport aux immobilisations du groupe. Toutefois, la méthode se basant sur les chiffres d'affaires paraît, selon l'auteur, la plus objective.

La quote-part des frais de siège déterminée selon l'une des méthodes sus indiquées est déductible sans limite lors de la détermination de l'assiette imposable de l'établissement stable dans la mesure où le siège principal est installé dans un Etat ayant conclu une convention de non double imposition avec la Tunisie.

---

<sup>318</sup> M. MAALAOUI, *Conventions de non double imposition & Droit commun Tunisien en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés*, op.cit, P 67.

A défaut de convention entre le pays du siège et la Tunisie, la déduction des frais de siège imputés à l'établissement stable se trouve limitée à 10% de son chiffre d'affaires<sup>319</sup>.

### **Sous-section 3 – Les opérations de financement intragroupes**

---

Dans l'objectif de bénéficier des disparités fiscales internationales, les sociétés de groupe peuvent procéder à un transfert de bénéfice vers le pays à fiscalité plus favorable, en faisant recours à certaines opérations de financements intragroupes telles que :

- Les prêts (§1);
- La sous capitalisation (§2) ;
- L'abandon de créances (§3).

#### **§1. Les prêts intragroupes**

---

Les prêts intragroupes peuvent être utilisés comme étant un mécanisme favorisant le transfert des bénéfices. En effet, l'entreprise prêteuse peut être rémunérée à un taux excessif.

Les conventions de non double imposition prévoient généralement que la partie jugée excédentaire des intérêts servis entre entreprises dépendantes ne bénéficient pas du régime fiscal de faveur prévu par les dispositions conventionnelles (voir section 1- sous section 3). En effet, la partie excédentaire des intérêts reste imposable, selon le régime de droit commun applicable aux revenus de valeurs mobilières imposables, dans le pays de la source.

En Tunisie, la doctrine administrative prévoit l'application d'une retenue à la source de 15% sur le montant excédentaire des intérêts.

#### **§2. La sous capitalisation**

---

« Une forme sophistiquée de transfert des bénéfices par le biais d'intérêts est la sous capitalisation »<sup>320</sup>. Ce procédé consiste à créer une filiale avec un capital insuffisant pour le financement de l'activité et à lui accorder en parallèle un prêt à intérêts.

---

<sup>319</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 292.

<sup>320</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, op.cit, P 39.

Ces prêts sont régis en Tunisie par les dispositions applicables aux comptes courants associés.

Le transfert de bénéfice est, généralement, établi lorsque la société mère est située dans un pays à fiscalité moins avantageuse que celle du pays de la filiale.

Selon M. MAALAOUI<sup>321</sup>, les intérêts servis par une filiale tunisienne sous capitalisée à sa mère située dans un pays étranger ne seraient pas regardés comme tels mais plutôt comme des revenus de valeurs mobilières et ne seront pas de ce fait admis en déduction pour la détermination du résultat imposable de la filiale.

### **§3. L'abandon de créance**

La société mère peut décider d'abandonner sa créance vis-à-vis de sa filiale pour l'aider à surmonter les difficultés financières qu'elle rencontre.

Néanmoins, l'abandon de créance peut constituer un moyen de transfert des bénéfices du pays de la société mère vers celui de la filiale.

Cette opération aboutira à la constatation d'une perte exceptionnelle chez la société la plus imposée, dans ce cas la société mère, ce qui diminue son résultat imposable si la perte est admise en déduction. En outre, l'abandon de créance donne lieu chez la filiale à la constatation d'un produit exceptionnel soumis à l'impôt à un taux faible par rapport à celui de la mère. Il en résulte alors une économie d'impôt pour le groupe.

A l'inverse du cas français<sup>322</sup>, l'abandon de créance n'est pas déductible chez l'entreprise qui le consent<sup>323</sup> (à l'exception du secteur financier et à certaines

<sup>321</sup> M. MAALAOUI, *Mémento impôts directs de Tunisie 2008*, op.cit, P 271.

<sup>322</sup> T. LAMORLETTE et P. RASSAT, *Stratégie fiscale internationale*, op.cit, P 42.

<sup>323</sup> Dans une prise de position (2063) du 10 novembre 2003 la DGELF a précisé que l'abandon de créances ne constitue pas des pertes exceptionnelles déductibles du bénéfice imposable sauf si les créances sont définitivement compromises lorsque le débiteur est déclaré en faillite ou en liquidation judiciaire ayant abouti à une perte définitive ou lorsque l'insolvabilité est constatée par un procès-verbal de carence établi par un huissier notaire sur la base d'un jugement.

« لقد تضمنت إحالتكم المشار إليها بالمرجع أعلاه مكتوباً صادراً عن ديوان الأراضي الدولية يذكر بمقتضاه أنه تنفيذاً لتوصيات مجلس إدارة الديوان قام هذا الأخير بضبط قائمة في الديون غير ثابتة الاستخلاص والتي تتميز بالخصائص التالية :

- الأقدمية البالغة التي تفوق أحياناً 37 سنة،
- انعدام المؤيدات المبررة لأحقية الدين،
- انعدام المعطيات حول هوية و عناوين الحرفاء،
- صعوبة إثبات واستخلاص الدين في حالات الوفاة أو التصفية.

كما ذكر أنه تم تكوين المنحدرات اللازمة التي تتطلبها هذه الديون التي ترجع في جل الحالات إلى مؤسسات عمومية وأن مجلس الإدارة قرر شطب الديون المذكورة.

فطلبتم رأيي في الموضوع.

جواباً، يشرفني إعلامكم بما يلي:

طبقاً لأحكام الفصل 11 من مجلة الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على الشركات، يتكون الربح الصافي خاصة من الفارق بين قيمة الأصول الصافية عند ختم وافتتاح سنة توظيف الضريبة وبالتالي فإن النتيجة العملية الخاضعة للضريبة بعنوان سنة ما تشمل الأرباح والخسائر الناتجة عن النشاط الأصلي والأرباح والخسائر الثانوية أو الاستثنائية المحققة خلال نفس السنة.

conditions). Il est imposable chez l'entreprise bénéficiaire sauf si cette dernière bénéficie d'un régime de déduction des bénéfices d'exportation auquel cas le produit provenant de la remise de dette est assimilé à un bénéfice d'exploitation.

---

إلا أن الديون غير ثابتة الاستخلاص التي يقع التخلي عنها من قبل المؤسسة لا تعتبر خسائر استثنائية قابلة للطرح لضبط الربح الخاضع للضريبة إلا إذا تم اتخاذ كل الإجراءات اللازمة لاستخلاصها وتم الإدلاء بمحضر عجز في شأنها.  
بالتالي وفي غياب محضر عجز، فإنه لا يمكن طرح الديون غير ثابتة الاستخلاص التي وقع التخلي عنها مهما كانت أقدمتها.  
وفي الحالة الخاصة بمكتو بكم، تعتبر عملية الشطب المزمع إنجازها تخلصاً عن مستحقات بنجر عنه إعادة دمج المدخرات المكونة بعنوان الديون المشطوبة، وعدم تمكين ديوان الأراضي الدولية من طرح هذه الديون من قاعدة الضريبة كخسائر استثنائية. «

## CONCLUSION

Avec un impact direct sur la trésorerie, la rentabilité et la stabilité de l'entreprise, la variable fiscale revêt de nos jours une importance particulière dans la vie de l'entreprise.

Conscient des risques émanant des contrôles fiscaux d'une part, et des avantages et des opportunités fiscales offerts par la législation fiscale d'autre part, le chef d'entreprise intègre la dimension fiscale dans la gestion et la stratégie de l'entreprise.

En étudiant, l'optimisation fiscale en matière d'impôt sur les sociétés et du rôle de l'expert-comptable, nous avons mis en exergue, dans le cadre du présent mémoire, les déterminants de l'optimisation fiscale. Ces déterminants reposent sur deux composantes :

Une composante préventive : la recherche de la sécurité fiscale. En effet, la pratique montre que « le contrôle fiscal est un événement redouté et parfois vécu comme un traumatisme »<sup>324</sup>. Ceci est dû à la complexité des textes juridiques, l'instabilité de la doctrine administrative, le nombre important des règles de formes dont le non respect est aveuglement sanctionné par l'administration fiscale abstraction faite de la bonne foi du contribuable, la multitude de divergences entre la législation fiscale et celle comptable, la liberté d'appréciation octroyée à l'administration fiscale en matière d'acte anormal de gestion etc.

La sécurité fiscale repose essentiellement sur le respect des obligations fiscales de fonds et de forme, la tenue d'une comptabilité probante non susceptible de rejet et une gestion proactive des risques fiscaux.

Une composante proactive : Il s'agit de réaliser des choix fiscaux optimaux et prendre des décisions régulières pour tirer profit des opportunités fiscales disponibles sans tomber dans les limites économiques (inefficience) et fiscales (l'abus de droit et l'acte anormal de gestion).

---

<sup>324</sup> F. CHOYAKH «*La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable* », op.cit, P 127.

Dans la partie pratique, le présent travail a porté sur la mise en application et l'analyse des techniques d'optimisation fiscale en déterminant leur impact sur les décisions courantes et stratégiques de l'entreprise.

Sans prétendre formuler des solutions types face à une question ou à une situation bien déterminée, nous avons essayé de proposer des réponses pertinentes à des situations courantes à forte intensité d'optimisation fiscale illustrant les choix juridiques et fiscaux dont dispose l'entreprise dans ses différentes étapes de vie à savoir la création, le fonctionnement et le développement, d'une part, et lui permettant de tirer profit des opportunités fiscales offertes d'autre part.

En qualité de praticien au quotidien de la fiscalité, l'expert-comptable, fort de ses connaissances pointues en comptabilité, finances, droit des sociétés et en fiscalité, peut être à mieux d'aider le chef d'entreprise à pratiquer l'optimisation fiscale aux meilleures conditions d'efficience et de sécurité.

L'expert-comptable dont le rôle principal consiste à auditer, tenir et assister des comptes, est « amené à diversifier ses missions et doit se livrer à un exercice multidisciplinaire »<sup>325</sup> pour satisfaire aux attentes de ses clients qui expriment de plus en plus un besoin d'une prestation multiservices.

Les prestations d'optimisation et de planification fiscales exigent de très grandes habilités. Pour développer ce type de compétence chez les experts-comptables, ces derniers ont besoin d'outils professionnels, de formation pointue et, ce qui constituerait le top au niveau professionnel, d'un programme de certification.

Mais bien que ce type de projets constitue l'essence même de la mission d'un ordre professionnel, les activités ordonnales consacrent peu d'importance aux recherches et à la production d'outils de travail et de qualification.

Néanmoins, les domaines de recherche sur l'optimisation et la planification fiscales s'imposent de plus en plus tant aux experts-comptables qu'aux chercheurs universitaires en raison notamment de la mondialisation de l'économie. Ils offrent de nombreuses perspectives de recherches tant professionnelles qu'académiques. En effet, de nombreux thèmes développés dans le présent mémoire peuvent constituer chacun, pris isolément, un thème de recherche.

---

<sup>325</sup> F. CHOYAKH «*La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable* », op.cit, P 128.

## **ANNEXE : ENQUETE**

### **I. PRESENTATION GENERALE DE L'ENQUETE**

---

#### **A. Le champ de l'enquête et les caractéristiques de l'échantillon**

---

L'enquête, menée à l'aide d'un questionnaire, a été établie auprès des experts-comptables membres de l'Ordre des Experts-comptables de Tunisie.

Le questionnaire a été remis à 407 experts-comptables (parmi les 529 experts-comptables inscrits au tableau de l'ordre), soit un taux de 77%<sup>326</sup>.

Le questionnaire a été, soit déposé dans les cabinets (30 experts-comptables), soit envoyé par e-mail (377 experts-comptables<sup>327</sup>).

#### **B. Présentation détaillée du contenu du questionnaire**

---

Le questionnaire comporte trois parties :

- La première partie traite de la manière avec laquelle la composante fiscale est perçue.
- La deuxième partie est axée sur le cadre conceptuel de l'optimisation fiscale.
- La troisième partie est consacrée à la pratique de l'optimisation et de la planification fiscale.

Plusieurs modes de réponses aux questions sont proposées par ce questionnaire :

- Classement d'une série de réponses-types (ex. de 1 à 6...). Dans certains cas, le questionnaire offre aux répondants la faculté de choisir une autre réponse et la possibilité d'insérer un commentaire sur la question.
- Choix d'une ou plusieurs réponses parmi une série de réponses prédéfinies.

---

<sup>326</sup> Le nombre des experts-comptables inscrits au tableau de l'O.E.C.T., lors de la distribution du questionnaire, s'élevait à 479.

<sup>327</sup> Le questionnaire a été envoyé à 297 experts-comptables dont 29 ayant des adresses e-mail (telle que figurant sur la liste, mise à jour, des experts-comptables publiée sur le site officiel de l'O.E.C.T., visité au mois de février 2007) inopérantes.

## **Première partie du questionnaire : Perception de la composante fiscale**

---

Cette partie inclut deux questions qui traitent de :

- L'effet de la composante fiscale sur la prise de décision ;
- La complexité du système fiscal Tunisien.

## **Deuxième partie du questionnaire : Cadre conceptuel de l'optimisation fiscale**

---

Cette partie comporte 28 questions traitant du cadre conceptuel de l'optimisation fiscale. Elle est scindée en deux sections :

- La première section, composée de 10 questions, traite de l'importance, des préalables et des limites de l'optimisation fiscale ;
- La deuxième section, composée de 18 questions, est consacrée à la mission de consulting fiscal.

## **Troisième partie du questionnaire : La pratique de l'optimisation et de la planification fiscales**

---

Cette partie est composée de 10 questions traitant de la pratique de l'optimisation et de la planification fiscale. Elle est scindée en deux sections :

- La première section, composée de 2 questions, traite de l'intégration de l'optimisation fiscale dans les différentes étapes de vie de la société.
- La deuxième section, composée de 8 questions, est consacrée à la planification fiscale internationale.

## **Contenu du questionnaire**

---

Le contenu détaillé du questionnaire remis aux experts-comptables se présente comme suit :

## GENERALITES

### Effet de la composante fiscale sur la prise de décision

Q1

L'effet de la charge fiscale sur la performance des entreprises tunisiennes est :

- Très élevé
- Moyen
- Faible
- Pas d'effet

Mettez une croix dans la case correspondante

### Complexité du système fiscal Tunisien

Q2

Le système fiscal tunisien est :

- Compréhensible par les non professionnels
- Difficile à aborder par les non professionnels
- Complexe même aux professionnels

Mettez une croix dans la case correspondante

## L'OPTIMISATION FISCALE

### L'optimisation fiscale

Q3

**3.1. La gestion fiscale tire son importance :**

- De l'existence de plus qu'un procédé pour certaines opérations
- De l'existence de défaillances dans le système fiscal
- De l'effet de la composante fiscale sur la performance de l'entreprise

Classez , les réponses choisies de la plus importante vers la moins importante (1,2,3)

**3.2. La planification fiscale requiert :**

- La prise en compte de toutes les conséquences fiscales pouvant être générées
- La prise en compte aussi bien des impôts explicites que ceux implicites
- La prise en compte du coût de certaines décisions fiscales

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

**3.3. Les décisions stratégiques de gestion doivent se baser sur :**

- L'aspect fiscal
- L'aspect économique (coût des transactions, coût d'apprentissage, ...)
- Autres .....

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

## Les préalables à l'optimisation fiscale

---

### Q4

#### 4.1. L'optimisation fiscale requiert au préalable :

- |                          |   |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | L'évitement des erreurs fiscales pénalisantes                             |
| <input type="checkbox"/> | Le respect des règles fiscales de forme                                   |
| <input type="checkbox"/> | La tenue d'une comptabilité conforme au système comptable des entreprises |
| <input type="checkbox"/> | Autres  |

Classez, les réponses choisies de la plus importante vers la moins importante (1,2,3,4)

#### 4.2. Sources des erreurs fiscales :

- |                          |  |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | La complexité du système fiscal  |
| <input type="checkbox"/> | La méconnaissance des règles fiscales  |
| <input type="checkbox"/> | La divergence de la doctrine administrative avec certains textes législatifs |
| <input type="checkbox"/> | Le changement fréquent de la doctrine administrative                         |
| <input type="checkbox"/> | Le défaut de recours à des professionnels compétents en matière fiscale      |
| <input type="checkbox"/> | Autres   |

Classez, les réponses choisies de la plus importante vers la moins importante (1,2,3,4,...)

#### 4.3. Le degré de formalisme dans le système fiscal est :

- |                          |   |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Elevé et constitue une source de risque |
| <input type="checkbox"/> | Modéré                                  |
| <input type="checkbox"/> | Faible                                  |

Mettez une croix dans la case correspondante

## Les limites de l'optimisation fiscale

---

### Q5

#### 5.1. Les limites de l'optimisation fiscale sont :

- |                          |                                 |
|--------------------------|---------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | L'abus de droit.                |
| <input type="checkbox"/> | L'acte anormal de gestion       |
| <input type="checkbox"/> | Les limites économiques         |
| <input type="checkbox"/> | L'évasion et la fraude fiscales |
| <input type="checkbox"/> | L'insécurité juridique          |
| <input type="checkbox"/> | Autres                          |

Classez du plus important vers le moins important (1,2,3,4,...)

#### 5.2. En Tunisie, la théorie de l'abus de droit permet de :

- |                          |  |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | Sanctionner les contribuables fraudeurs        |
| <input type="checkbox"/> | Préciser les limites de l'optimisation fiscale |
| <input type="checkbox"/> | Limiter le champ de liberté des contribuables  |
| <input type="checkbox"/> | Autres   |

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

**5.3. Le degré de subjectivité de la théorie de l'acte anormal de gestion est :**

- Elevé  
 Moyen  
 Faible

Mettez une croix dans la case correspondante

**5.4. Le degré d'insécurité juridique fiscale en Tunisie est :**

- Elevé  
 Moyen  
 Faible

Mettez une croix dans la case correspondante

## LE CONSULTING FISCAL

### La fréquence de recours au consulting fiscal

---

#### Q6

**La fréquence de recours, par vos clients, au consulting fiscal, associé aux missions comptables est :**

- Elevé  
 Moyen  
 Faible

Mettez une croix dans la case correspondante

### Phase préliminaire à l'acceptation d'une mission de consulting fiscal

---

#### Q7

**7.1. Est-il nécessaire d'établir une lettre de mission pour les missions de consulting fiscal ?**

- Oui  
 Pas tellement  
 Non

Mettez une croix dans la case correspondante

**7.2. La prise de connaissance de l'entreprise et l'identification des attentes du client permettent :**

- De faciliter l'exécution de la mission  
 De gérer efficacement les risques liés à la mission  
 De satisfaire les besoins du client

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

**7.3. Quel modèle adoptez-vous dans l'acceptation des missions ?**

- Le modèle du client (dans ce modèle, la qualité est dictée par le client)  
 Le modèle de responsabilité (dans ce modèle, la qualité, c'est ce qui satisfait le client sans compromettre le professionnel et engager sa responsabilité).  
 Le modèle de professionnalisme

Mettez une croix dans la case correspondante

## Etendue des missions de consulting fiscal

---

### Q8

**Oui**      **Non**      **8.1. Selon vous, l'expert-comptable est-il en droit d'exécuter les missions suivantes dans le cadre du consulting fiscal ?**

- |                          |                          |                                  |
|--------------------------|--------------------------|----------------------------------|
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Le conseil préventif             |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Assistance aux contrôles fiscaux |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | La mise en perspective           |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | L'audit fiscal                   |
| <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> | Autres                           |

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

**8.2. Mentionnez le pourcentage des missions suivantes dans la composition du portefeuille clients de votre cabinet?**

		Le conseil préventif
		Assistance aux contrôles fiscaux
		La mise en perspective
		L'audit fiscal
		Autres

## Les limites de la mission de consulting fiscal

---

### Q9

**Les limites prévues par la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la profession d'expert-comptable, notamment la non représentation du client devant les tribunaux ou de l'administration fiscale :**

- Portent atteinte aux intérêts des clients et doivent être révisées
- Renforcent l'indépendance de l'expert-comptable et doivent être maintenue
- Autres

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

## Les compétences nécessaires

---

### Q10

**10.1. Le consulting fiscal exige des compétences :**

	Techniques
	Comportementales
	De gestion des risques
	Autres

Classez du plus important vers le moins important (1,2,3,...)

**10.2. Les diplômes universitaires, garantissent-ils la compétence nécessaire pour exécuter des missions de consulting fiscal?**

- Oui
- Ne garantissent qu'une partie de cette compétence
- Non

Mettez une croix dans la case correspondante

Dans le cas de choix de la deuxième ou de la troisième proposition :

**10.3. Quels sont les savoirs que nécessite une amélioration du système éducatif ?**

- Le savoir-connaissances
- Le savoir-faire
- Le savoir-être

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

**10.4. Classer les moyens d'amélioration de la compétence que vous adoptez au sein de votre cabinet ?**

- Les séminaires de formation
- L'encadrement
- Autres

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

---

**La gestion des risques liés au consulting fiscal**

---

**Q11**

**11.1. La gestion des risques influence-t-elle l'acceptation des missions de consulting fiscal ?**

- Oui
- Pas tellement
- Non

Mettez une croix dans la case correspondante

**11.2. La gestion des risques permet de :**

- Savoir dire non
- Réduire l'effet des risques
- Saisir les opportunités
- Eviter les risques et saisir les opportunités

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

**11.3. Quelle appétence pour le risque que doit adopter le professionnel comptable ? (L'appétence pour le risque est le niveau de risque global qu'une entité accepte dans la poursuite de ses activités en cohérence avec ses objectifs de création de valeur).**

- Elevée
- Moyenne
- Faible

Mettez une croix dans la case correspondante

**11.4. Les collaborateurs doivent-ils être intégrés dans le processus de gestion des risques ?**

- Oui
- Non, la gestion des risques est la responsabilité du chef du cabinet uniquement

Mettez une croix dans la case correspondante

## Normes d'exercice de la mission de consulting fiscal

---

### Q12

**La mission de consulting fiscal doit faire l'objet d'une lettre de diligences**

- Oui  
 Pas tellement  
 Non

Mettez une croix dans la case correspondante

## Responsabilités du consultant

---

### Q13

**13.1. L'article 89 du COC permet-il de réduire l'ampleur de la responsabilité de l'expert-comptable dans les missions de consulting fiscal<sup>328</sup> ?**

- Oui  
 Pas tellement  
 Non

Mettez une croix dans la case correspondante

**13.2. La souscription d'une police d'assurance professionnelle est elle nécessaire**

- Oui  
 Pas tellement  
 Non

Mettez une croix dans la case correspondante

## L'INTEGRATION DE L'OPTIMISATION FISCALE DANS LES DIFFERENTES ETAPES DE VIE DE LA SOCIETE

## La création de la société

---

### Q14

**L'aspect fiscal doit être pris en considération lors de la création dans le choix :**

- |                      |                                     |
|----------------------|-------------------------------------|
| <input type="text"/> | Du secteur d'activité               |
| <input type="text"/> | Du lieu d'implantation              |
| <input type="text"/> | De la forme juridique de la société |
| <input type="text"/> | De la nature des apports            |

Classez du plus important vers le moins important (1,2,3,4)

---

<sup>328</sup> Aux termes de l'article 89 du COC « un simple conseil ou recommandation n'engage pas la responsabilité de son auteur, si ce n'est dans les cas suivants :

- 1) S'il a donné ce conseil dans le but de tromper l'autre partie ;
- 2) Lorsque, étant intervenu dans l'affaire à raison de ses fonctions, il a commis une faute lourde, c'est à dire une faute d'une personne en sa position n'aurait pas dû commettre, et qu'il en est résulté un dommage pour l'autre ;
- 3) Lorsqu'il garantit les résultats de l'affaire ».

## Développement de la société

---

### Q15

**L'aspect fiscal doit être pris en considération lors du choix :**

- |                          |   |
|--------------------------|---|
| <input type="checkbox"/> | Du type d'investissement (ouvrant droit aux avantages fiscaux)  |
| <input type="checkbox"/> | Du mode de financement (crédit, fonds propres, augmentation du capital ou création d'une filiale,...) |
| <input type="checkbox"/> | De la nature de l'investissement (ouvrant droit à amortissement)                                      |

Classez du plus important vers le moins important (1,2,3,4)

## LA PLANIFICATION FISCALE INTERNATIONALE

### Choix du pays d'imposition

---

### Q16

**16.1. La composante fiscale constitue le principal critère de choix du pays d'imposition ?**

- Oui  
 Non

Mettez une croix dans la case correspondante

**16.2. La compétitivité fiscale d'un pays dépend :**

- |                          |  |
|--------------------------|--|
| <input type="checkbox"/> | De son régime de droit commun  |
| <input type="checkbox"/> | De son système d'avantages fiscaux   |
| <input type="checkbox"/> | De sa pratique administrative  |
| <input type="checkbox"/> | Des dispositions des conventions fiscales internationales de non double imposition |

Classez les réponses de la plus importante vers la moins importante (1,2,3,4)

**16.3. Les sociétés holding et relais, constituant le principal dispositif d'optimisation fiscale, génère un risque de redressement :**

- Elevé  
 Moyen  
 Faible

Mettez une croix dans la case correspondante

### Choix du pays de rattachement

---

### Q17

**17.1. La détermination du pays de rattachement se fait :**

- Pour des considérations fiscales  
 Autres

Mettez une croix dans la case correspondante

**17.2. L'existence d'un établissement stable est déterminée :**

- A l'égard des dispositions du droit commun et à défaut de celles des conventions fiscales internationales de non double imposition
- A l'égard des dispositions des conventions fiscales internationales de non double imposition et à défaut à l'égard des dispositions du droit commun
- A l'égard des dispositions des conventions fiscales internationales de non double imposition

Mettez une croix dans la ou les cases correspondantes

**Le prix de transfert**

---

**Q18**

**Le mécanisme du prix de transfert constitue un dispositif de transfert de bénéfices aux pays les moins imposés**

- Oui
- Pas tellement
- Non

Mettez une croix dans la case correspondante

**Les frais du siège**

---

**Q19**

**Quelle est la méthode qui vous paraît la plus objective dans la détermination de la quote-part de l'établissement stable dans les frais généraux du siège ?**

- La méthode basée sur le chiffre d'affaires (préconisée par l'administration fiscale)
- La méthode basée sur le résultat net
- Autres

Mettez une croix dans la case correspondante

**Les opérations de financement intragroupes**

---

**Q20**

**L'octroi de prêts générateurs d'intérêts à une filiale tunisienne par une société mère située hors de la Tunisie présente un risque de non déductibilité chez la filiale**

- Oui
- En cas de sous capitalisation
- Non

Mettez une croix dans la case correspondante

## **II. ANALYSE DES REPONSES REÇUES**

Cette partie expose les résultats détaillés de l'enquête :

- Pour les questions qui requièrent un classement des réponses préétablies, on présentera des statistiques relatives à chaque niveau de classement de réponse.
- Pour les questions à choix unique, on exposera pour chaque question un seul tableau récapitulant les statistiques des réponses des personnes interrogées.
- Lors du dépouillement des réponses, on a noté que la quasi-totalité des experts-comptables n'ont pas répondu à la question n° 8.2 traitant des pourcentages des missions d'ordre fiscal au sein du cabinet. C'est la raison pour laquelle ladite question n'a pas été traitée au niveau de l'analyse des réponses reçues.

Enfin, cette présentation s'est efforcée d'exposer, pour chaque question, une analyse des principaux enseignements des réponses formulées.

### **Résultats de la première partie : Perception de la composante fiscale**

#### **Q1. Effet de la composante fiscale sur la prise de décision**

	Très élevé	Moyen	Faible	Pas d'effet
L'effet de la charge fiscale sur la performance des entreprises tunisiennes est :	70%	30%	0%	0%

#### **Analyse :**

Il ressort des réponses une prise de conscience de l'importance de la composante fiscale sur la performance des entreprises tunisiennes. 70% des personnes interrogées considèrent que cet effet est très élevé contre 30% qui le considèrent comme moyen.

#### **Q2. Complexité du système fiscal Tunisien**

	Compréhensible par les non professionnels	Difficile à aborder par les non professionnels	Complexe même aux professionnels
Le système fiscal tunisien est :	3%	60%	37%

#### **Analyse :**

L'analyse des réponses reçues à cette question confirme les idées avancées dans le présent mémoire sur la complexité du système fiscal tunisien. En effet, un seul expert-comptable (3%) le considère comme compréhensible par les non professionnels contre 29 experts-comptables qui le considèrent comme étant difficile à appréhender et même complexe pour les professionnels (11 experts-comptables).

## Résultats de la deuxième partie : Cadre conceptuel de l'optimisation fiscale

### A. L'optimisation et la planification fiscales

#### §1. Généralités

##### Q.3

#### 3.1. L'importance du recours à l'optimisation fiscale

La gestion fiscale tire son importance de :	1	2	3
l'existence de plus qu'un procédé pour certaines opérations	27%	50%	23%
l'existence de défaillances dans le système fiscal	20%	17%	63%
l'effet de la composante fiscale sur la performance de l'entreprise	53%	33%	14%

#### Analyse :

L'analyse des réponses montre que la majorité des experts-comptables interrogés (53%) considèrent que l'optimisation fiscale tire son importance, dans un premier rang, de l'effet de la composante fiscale sur la performance de l'entreprise et en deuxième rang de l'existence de plus d'un procédé pour certaines opérations (50%). Les personnes interrogées voient que les défaillances du système fiscal n'ont qu'un effet secondaire sur l'optimisation fiscale (63% experts-comptables ont classé ces défaillance en dernier rang).

#### 3.2. Les exigences de la planification fiscale

	De toute les conséquences fiscales pouvant être générées	Aussi bien des impôts explicites que ceux implicites	Du coût de certaines décisions fiscales
La planification fiscale requiert la prise en compte :	47%	16%	37%

#### 3.3. Les bases des décisions stratégiques de gestion

	L'aspect fiscal	L'aspect économique	Autres
Les décisions stratégiques de gestion doivent se baser sur :	33%	64%	3%

#### Analyse :

Les résultats de ces deux questions confirment les conclusions avancées dans le présent mémoire relatives à la planification et à l'optimisation fiscales. En effet, la majorité des personnes interrogées confirment l'importance élevée de la composante économique dans la prise de décisions stratégiques. Autrement dit, les conséquences fiscales ainsi que leur coût ne doivent pas constituer le critère de base dans la prise de décision, l'objectif principal de la planification fiscale n'étant pas la minimisation des impôts uniquement.

## §2. Les préalables à l'optimisation fiscale

### Q4.

#### 4.1. La gestion fiscale sécurisée

L'optimisation fiscale requiert au préalable :	1	2	3
L'évitement des erreurs fiscales pénalisantes	47%	20%	33%
Le respect des règles fiscales de forme	43%	44%	13%
La tenue d'une comptabilité régulière	10%	36%	54%

#### 4.2. Les sources d'erreurs fiscales

	1	2	3	4	5
La complexité du système fiscal	30%	20%	17%	10%	23%
La méconnaissance des règles fiscales	47%	17%	10%	13%	13%
La divergence de la doctrine administrative avec certains textes législatifs	7%	30%	37%	23%	3%
Le changement fréquent de la doctrine administrative	3%	7%	20%	46%	24%
Le défaut de recours à des professionnels compétents en matière fiscale	13%	26%	16%	8%	37%

#### 4.3. Le formalisme fiscal

	Elevé et constitue une source de risque	Modéré	Faible
Le degré de formalisme dans le système fiscal est :	57%	43%	0%

#### Analyse :

Les experts-comptables interrogés confirment la nécessité d'assurer une gestion fiscale sécurisée comme préalable à l'optimisation fiscale. La gestion fiscale sécurisée nécessite, selon les répondants, l'évitement des erreurs fiscales générées, principalement, par la méconnaissance des règles fiscales, notamment, celles de forme ainsi que par le changement fréquent des positions de l'administration fiscale qui peuvent être en divergence avec les textes légaux.

Notons que l'analyse de la question 4.3 montre qu'une bonne partie des experts-comptables interrogés (43%) n'est pas consciente du volume des règles fiscales de forme ni du risque qu'elles génèrent.

## §3. Les limites de l'optimisation fiscale

### Q5.

#### 5.1. Classement des limites de l'optimisation fiscale

	1	2	3	4	5
L'abus de droit.	26%	13%	47%	14%	0%
L'acte anormal de gestion	17%	40%	27%	13%	3%
Les limites économiques	33%	17%	10%	23%	17%
L'évasion et la fraude fiscales	10%	17%	13%	33%	27%
L'insécurité juridique	14%	13%	3%	17%	53%

**Analyse :**

Il ressort de l'analyse de cette question que les experts-comptables interrogés considèrent les limites économiques, l'acte anormal de gestion ainsi que l'abus de droit comme étant les principales limitations à l'optimisation fiscale.

**5.2. L'abus de droit**

	Sanctionner les contribuables fraudeurs	Préciser les limites de l'optimisation fiscale	Limiter le champ de liberté des contribuables
En Tunisie, la théorie de l'abus de droit permet de :	77%	73%	83%

**5.3. L'acte anormal de gestion**

	Elevé	Moyen	Faible
Le degré de subjectivité de la théorie de l'acte anormal de gestion est :	64%	27%	9%

**Analyse :**

Les réponses des experts-comptables interrogés confirment les idées, avancées dans le présent mémoire, relatives aux objectifs assignés à la théorie de l'abus de droit. En effet, l'analyse desdites réponses montre que les personnes interrogées considèrent que cette théorie a pour objectifs de :

- Limiter le champ de liberté des contribuables (pour 83% des répondants) ;
- Sanctionner les contribuables fraudeurs (pour 77% des répondants) ;
- Préciser les limites de l'optimisation fiscale (pour 73% des répondants).

Il en est de même pour les réponses relatives à la théorie de l'acte anormal de gestion. En effet, la majorité des répondants voient que le degré de subjectivité est très élevé.

**5.4. L'insécurité juridique**

	Elevé	Moyen	Faible
Le degré d'insécurité juridique fiscale en Tunisie est :	43%	37%	20%

**Analyse :**

Les réponses à cette question expliquent le classement de cette limite en dernier rang par les experts-comptables interrogés (voir Q.5.1.).

## **B. Le consulting fiscal**

### **§1. Généralités**

**Q6. Le recours au consulting fiscal par les clients**

	Elevé	Moyen	Faible
La fréquence de recours, par vos clients, au consulting fiscal, associé aux missions comptables, est :	47%	20%	33%

**Analyse :**

Il ressort de l'analyse des réponses à cette question que les entreprises considèrent de plus en plus l'importance de se faire assister par un expert-comptable pour les aider à résoudre les problèmes fiscaux.

***§2. Phase préliminaire, étendue et limites de la mission de consulting fiscal***

**Q7.**

**7.1. La lettre de mission**

	Oui	Pas tellement	Non
Est-il nécessaire d'établir une lettre de mission pour les missions de consulting fiscal ?	83%	17%	0%

**Analyse :**

L'analyse des réponses confirme l'importance de l'établissement d'une lettre de mission pour la mission de consulting fiscal, en tant que mission contractuelle (article 7 du CDP de l'O.E.C.T.).

Il est à souligner que la convention écrite devrait être établie avant l'entrée en vigueur de la mission. A défaut, l'expert-comptable est tenu d'envisager son établissement dès qu'il l'estime nécessaire. Il pourrait de même mettre fin à la mission en cas de refus du client de signer une lettre de mission.

**7.2. La prise de connaissance du client**

	Faciliter l'exécution de la mission	Gérer efficacement les risques liés à la mission	Satisfaire les besoins du client
La prise de connaissance de l'entreprise et l'identification des attentes du client permettent de :	80%	83%	77%

**Analyse :**

Il ressort de l'analyse des réponses que les experts-comptables rejoignent les idées développées dans le présent mémoire en considérant que la prise de connaissance de l'entreprise et l'identification des attentes du client constituent un moyen pertinent pour la gestion des missions de consulting fiscal. En effet, cette étape, jugée primordiale, permet d'abord de gérer convenablement les risques liés à ce type de mission, ce qui est de nature à faciliter, ensuite, son exécution tout en répondant, enfin, aux attentes légitimes du client.

**7.3. Le modèle d'exercice professionnel**

	Le modèle du client	Le modèle de responsabilité	Le modèle de professionnalisme
Quel modèle adoptez-vous dans l'acceptation des missions ?	0%	47%	53%

**Analyse :**

Les positions des experts-comptables, quant au modèle d'exercice professionnel à adopter, ont été partagées entre le modèle de responsabilité (dans ce modèle, la qualité, c'est ce qui satisfait le client sans compromettre le professionnel et engager sa responsabilité) et le modèle du professionnalisme.

De même, l'analyse des réponses, montre un rejet total du modèle du client.

**Q8.**

**8.1. Compétence de l'expert-comptable**

<b>Selon vous, l'expert-comptable est-il en droit d'exécuter les missions suivantes dans le cadre du consulting fiscal ?</b>	<b>Oui</b>	<b>Non</b>
Le conseil préventif	97%	3%
Assistance aux contrôles fiscaux	87%	13%
La mise en perspective	73%	27%
L'audit fiscal	90%	10%

**Q9. Les limites des missions de consulting fiscal**

	<b>Portent atteinte aux intérêts des clients et doivent être révisées</b>	<b>Renforcent l'indépendance de l'expert-comptable et doivent être maintenue</b>	<b>Autres</b>
Les limites prévues par la loi n° 88-108 du 18 août 1988 portant refonte de la profession d'expert-comptable, notamment la non représentation du client devant les tribunaux ou l'administration fiscale :	83%	17%	0%

**Analyse :**

L'analyse des réponses aux questions 8 et 9 confirme que l'expert-comptable dispose des compétences requises pour exercer les missions de consulting fiscal. Dans ce cadre, les répondants considèrent que, malgré les limites apportées par loi 88-108 portant refonte de la profession, les experts-comptables sont en droit d'exécuter des missions d'ordre fiscal.

Notons que la majorité des experts-comptables considèrent que de telles limites n'ont pour effet que de porter atteinte aux intérêts des clients et doivent être révisées.

**§3. Normes d'exercice et compétences nécessaires**

**Q10.**

**10.1. Classement des compétences exigées**

	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>
Les compétences techniques	47%	40%	13%
Les compétences comportementales	33%	43%	24%
Les compétences en matière de gestion des risques	20%	17%	63%

**Analyse :**

L'analyse des réponses montre que la notion de compétence comportementale commence à se développer au sein des cabinets d'expertise comptables tunisiens. En effet, 76% des personnes interrogées classent ces compétences en premier et second rang. 33% les classent avant les compétences techniques.

Il en est de même des compétences en matière de gestion des risques. En effet, la totalité des interrogés ont qualifié cette compétence de nécessaire pour l'exécution des missions de consulting fiscal.

**10.2. Contribution des diplômes universitaires dans les missions de consulting fiscal**

	Oui	Ils garantissent une partie de cette compétence	Non
Les diplômes universitaires, garantissent-ils la compétence nécessaire pour exécuter des missions de consulting fiscal	0%	87%	13%

**10.3. Les savoirs à améliorer**

	Le savoir-connaissance	Le savoir-faire	Le savoir-être
Quels sont les savoirs qui nécessitent une amélioration du système éducatif ?	71%	75%	79%

**10.4. Les moyens d'amélioration des savoirs**

	1	2	3
Les séminaires de formation	33%	63%	4%
L'encadrement	70%	26%	4%
Autres	0%	0%	4%

**Analyse :**

Les réponses montrent que les experts-comptables interrogés confirment ce qui a été développé dans le présent mémoire, en ce qui concerne la contribution des études universitaires dans le développement du professionnalisme chez les nouveaux diplômés. 26 experts-comptables (soit un taux de 87% des répondants) confirment que les diplômes ne garantissent qu'une partie de cette compétence et que les savoirs acquis lors du cursus universitaire doivent être développés, principalement, par l'encadrement lors de l'exécution des missions.

Le développement du professionnalisme par l'encadrement doit être soutenu par des actions de formation.

**Q11.**

**11.1. L'impact de la gestion des risques sur l'acceptation des missions**

	Oui	Pas tellement	Non
La gestion des risques influence-t-elle l'acceptation des missions ?	87%	13%	0%

**Analyse :**

Les statistiques montrent que les experts-comptables (87%) tiennent compte des risques professionnels, lors de l'acceptation des missions.

**11.2. Les avantages de la gestion des risques**

	savoir dire non	réduire l'effet des risques	saisir les opportunités	éviter les risques et saisir les opportunités
La gestion des risques permet de :	60%	20%	7%	77%

**Analyse :**

Il ressort des réponses que la majorité des experts-comptables confirment que la gestion des risques permet de réduire les risques et de saisir les opportunités (77%) d'une part, et de savoir dire non, lorsque les circonstances l'imposent (60%), d'autre part.

**11.3. L'appétence pour le risque**

	Elevée	Moyenne	Faible
Quelle appétence pour le risque que doit adopter le professionnel comptable ?	33%	60%	7%

**Analyse :**

L'analyse des réponses montre que la quasi-totalité des répondants (93%) acceptent un niveau de risque moyen, voire même, élevé (33%), alors que 7%, uniquement, n'acceptent qu'un niveau faible de risque.

**11.4. L'intégration des collaborateurs dans le processus de gestion des risques**

	Oui	Non, la gestion des risques est la responsabilité du chef du cabinet uniquement
Les collaborateurs doivent-ils être intégrés dans le processus de gestion des risques ?	90%	10%

**Analyse :**

La gestion des risques est un processus itératif qui s'intègre à tous les niveaux hiérarchiques ainsi qu'à toutes les activités du cabinet.

**Q12. La lettre de diligences**

	Oui	Pas tellement	Non
La mission de consulting fiscal doit faire l'objet d'une lettre de diligences	87%	13%	0%

**Analyse :**

Il ressort des réponses à cette question que la quasi-totalité des experts-comptables rejoignent la norme professionnelle de l'O.E.C.T. (série travaux juridiques n°2) sur l'importance de la lettre de diligences comme moyen de protection du professionnel contre tout agissement du client visant à engager sa responsabilité pour manquement aux diligences.

#### §4. Responsabilités du consultant fiscal

##### Q13.

##### 13.1. Ampleur de la responsabilité de l'expert-comptable

	Oui	Pas tellement	Non
L'article 89 du COC permet-il de réduire l'ampleur de la responsabilité de l'expert-comptable dans les missions de consulting fiscal ?	27%	47%	26%

##### 13.2. La nécessité de la souscription d'une police d'assurance

	Oui	Pas tellement	Non
La souscription d'une police d'assurance professionnelle est elle nécessaire	86%	7%	7%

##### Analyse :

Les experts-comptables interrogés (73%) considèrent que l'article 89 du COC ne constitue pas une assurance suffisante quant à la couverture de la responsabilité civile de l'expert-comptable. En effet, cette responsabilité ne peut être couverte, pour 86% d'entre eux que par la souscription d'une police d'assurance. Notons, dans ce cadre, que l'O.E.C.T. recommande à ces membres la souscription d'une telle assurance.

### Résultats de la troisième partie : La pratique de l'optimisation et de la planification fiscales

#### A. L'intégration de l'optimisation fiscale dans les différentes étapes de vie de la société

##### Q14. La création de la société

L'aspect fiscal doit être pris en considération lors de la création dans le choix :	1	2	3	4
Du secteur d'activité	37%	37%	17%	9%
Du lieu d'implantation	40%	33%	13%	14%
De la forme juridique de la société	13%	23%	50%	14%
De la nature des apports	10%	7%	20%	63%

##### Q15. Développement de la société

L'aspect fiscal doit être pris en considération lors du choix :	1	2	3
Du type d'investissement	90%	7%	3%
Du mode de financement	7%	30%	63%
De la nature de l'investissement	3%	63%	34%

##### Analyse :

L'analyse des réponses montre que les experts-comptables donnent une importance particulière au secteur d'activité (devant être maîtrisé par le client) et du lieu d'implantation de l'entreprise. La forme juridique de la société ainsi que la forme des apports ont été classées en dernier rang.

## B. La planification fiscale internationale

### §1. Optimisation des choix fiscaux internationaux

#### **Q16.**

##### **16.1. Le pays d'imposition**

	Oui	Non
La composante fiscale constitue le principal critère de choix du pays d'imposition	80%	20%

##### **16.2. La compétitivité fiscale des pays**

La compétitivité fiscale d'un pays dépend	1	2	3	4
De son régime de droit commun	17%	10%	33%	40%
De son système d'avantages fiscaux	60%	23%	7%	10%
De sa pratique administrative	13%	37%	36%	14%
Des dispositions des conventions fiscales internationales de non double imposition	10%	30%	24%	36%

##### **Analyse :**

On remarque que la majorité des experts-comptables sous-estiment l'impact du droit commun et de la pratique administrative sur la compétitivité du système fiscal d'un pays.

##### **16.3. Les sociétés holding**

	Elevé	Moyen	Faible
Les sociétés holding et relais, constituant le principal dispositif d'optimisation fiscale, génèrent un risque de redressement :	40%	57%	3%

##### **Analyse :**

La quasi-totalité des répondants estiment que les sociétés holding génèrent un risque de redressement significatif.

#### **Q17.**

##### **17.1. La détermination du pays de rattachement**

	Pour des considérations fiscales	Autres
La détermination du pays de rattachement se fait :	97%	3%

##### **Analyse :**

Il ressort de l'analyse des réponses que 97% des répondants soutiennent que la détermination du pays de rattachement se fait pour des considérations purement fiscales.

## **17.2. L'établissement stable**

	A l'égard des dispositions du droit commun et à défaut de celles des conventions fiscales internationales de non double imposition	A l'égard des dispositions des conventions fiscales internationales de non double imposition et à défaut à l'égard des dispositions du droit commun	A l'égard des dispositions des conventions fiscales internationales de non double imposition
L'existence d'un établissement stable est déterminée :	13%	70%	17%

### **Analyse :**

On remarque qu'une bonne partie des experts-comptables interrogés sont familiers avec les concepts de fiscalité internationale tel que celui d'établissement stable.

### **§2. Le prix de transfert**

#### **Q18. Le transfert des bénéfices**

	Oui	Pas tellement	Non
Le mécanisme du prix de transfert constitue un dispositif de transfert de bénéfices aux pays les moins imposés	80%	20%	0%

### **Analyse :**

L'analyse des réponses montre que la majorité des répondants (80%) affirment que le prix de transfert intragroupes constitue un dispositif de transfert de bénéfices aux pays les moins imposés.

### **§3. Les refacturations des coûts et les opérations de financement intragroupes**

#### **Q19. Méthode de répartition des frais du siège**

	La méthode basée sur le chiffre d'affaires	La méthode basée sur le résultat net
Quelle est la méthode qui vous paraît la plus objective dans la détermination de la quote-part de l'établissement stable dans les frais généraux du siège ?	90%	10%

### **Analyse :**

A l'instar de l'administration fiscale et de la doctrine administrative, les experts-comptables interrogés considèrent que la méthode de répartition des frais du siège basée sur le chiffre d'affaires est la plus objective.

#### **Q20. La déductibilité des charges d'emprunt intragroupes**

	Oui	En cas de sous capitalisation	Non
L'octroi de prêts générateurs d'intérêts à une filiale tunisienne par une société mère située hors de la Tunisie présente un risque de non déductibilité chez la filiale	10%	87%	3%

**Analyse :**

A l'instar de la question précédente, les experts-comptables rejoignent la doctrine administrative sur l'idée de considérer que l'octroi de prêts générateurs d'intérêts à une filiale tunisienne sous capitalisée par une société mère située hors de la Tunisie génère un risque de non déductibilité chez la filiale.

# BIBLIOGRAPHIE

## 1. OUVRAGES

---

- **AYADI (H.)**, *Droit fiscal international*, Editions CENTRE DE PUBLICATION UNIVERSITAIRE, Tunis, 2001.
- **BACCOUCHE (N.)**, *Droit fiscal*, Tome 1, Ecole Nationale d'Administration, Editions CENTRE DE RECHERCHES ET D'ETUDES ADMINISTRATIVE, Tunis, 1993.
- **BESBES (S.)**, *Précis de fiscalité internationale*, Editions SB, Tunis, 2002.
- **BOURION (C.)**, *la logique émotionnelle*, Editions ESKA, Paris, 2000.
- **COLETTE (C.)**, *Gestion fiscale des entreprises*, Editions ELLIPSE, Paris, 1998.
- **DISLE (E.) et SARAF (J.)**, *Fiscalité 2001-2002*, Editions DUNOD, France, 2001.
- **GOLEMAN (D.)**, *L'intelligence émotionnelle-2*, Editions J'AI LU, Paris, 2004.
- **LAMORLETTE (T.) et RASSAT (P.)**, *Stratégie fiscale internationale*, 3<sup>ème</sup> édition, Editions MAXIMA, Paris, 1997.
- **LEFEBVRE (F.)**, *Gestion fiscale de l'entreprise*, Editions FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 2001.
- **LEFEBVRE (F.)**, *Paradis fiscaux et opérations internationales, Pays et zones à fiscalité privilégiée, Mesures anti-évasion*, Editions FRANCIS LEFEBVRE, Paris, 1997.
- **MAALAOUI (M.)**, *Mémento impôts directs de Tunisie*, Editions PRICEWATERHOUSECOOPERS, Tunis, 2008.
- **MAALAOUI (M.)**, *Conventions de non double imposition et droit commun tunisien en matière d'impôt sur le revenu et d'impôt sur les sociétés*, Editions PRICEWATERHOUSECOOPERS, Tunis, 1998.
- **PIERSON (M.L.)**, *L'intelligence relationnelle*, 2<sup>ème</sup> édition, Editions ORGANISATION, Paris, 2004.

- **SCHOLES (M.) et WOLFSON (M.)**, *Fiscalité et stratégie d'entreprise*, Editions PUF, France, 1996.
- **LAMORLETTE (T.) et RASSAT (P.)**, *Stratégie Fiscale Internationale*, 3<sup>ème</sup> édition, Editions MAXIMA, Paris, 1997.
- **YAICH (R.)**, *Avantages fiscaux 2007*, troisième édition, Editions Raouf YAICH, Sfax, 2007.
- **YAICH (R.)**, *L'impôt sur les sociétés 2007*, Editions Raouf YAICH, Sfax, 2007.
- **YAICH (R.)**, *L'impôt sur les sociétés 2006*, Editions Raouf YAICH, Sfax, 2006.
- **YAICH (R.)**, *L'intelligence comportementale comptable*, Editions Raouf YAICH, Sfax, 2005.
- **YAICH (R.)**, *Théorie et principes fiscaux*, Editions Raouf YAICH, Sfax, 2004.
- **YAICH (R.)**, *Ethiques et compétences comptables*, Editions Raouf YAICH, Sfax, 2003.

## **2. MEMOIRES**

---

- **BESANCON (V.)** « *Optimisation fiscale et abus de droit : l'exemple des entreprises dans la jurisprudence depuis 1994* », Mémoire pour l'obtention du D.E.A. de droit des affaires, Université ROBERT SCHUMAN, STRASBOURG III, 2000.
- **BORGI (R.)** « *Les compétences nécessaires pour la réussite dans l'exercice libéral de la profession d'expert-comptable* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2007.
- **BOURAOUI (R.)** « *La perception de la fonction du conseil fiscal en Tunisie* », Mémoire pour l'obtention de la maîtrise en sciences comptables, Ecole supérieure de commerce de Sfax, 2005.
- **CHOYAKH (F.)** « *La gestion du contrôle fiscal et le rôle de l'expert-comptable* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2006.

- **DHOUB (M.)** «*La sécurité juridique du contribuable dans le droit fiscal tunisien* », Mémoire de fin d'étude, Ecole supérieure de commerce de Sfax, [www.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com), visité en Janvier 2007.
- **EL FELAH (Y.)** «*La gestion fiscale des entreprises (cas de la Tunisie)* », Mémoire de fin d'études de troisième cycle spécialisé en finances publiques, option Fiscalité, Institut d'économie douanière et de fiscalité, 2003.
- **KAMMOUN (S.)** «*L'abus de droit en matière fiscale* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 2006.
- **LORENZONI (J.)** «*Du bon usage de la gestion et optimisation fiscale par l'expert-comptable dans les TPE* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, BIBLIOTIQUE, France, 2001.
- **MARIANI (P.)** «*Gestion fiscale et abus de droit* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, BIBLIOTIQUE, France, 1994.
- **ZGHAL (S.)** «*La gestion fiscale de l'entreprise* », Mémoire pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Sfax, 1997.

### **3. ARTICLES**

---

- **ACHICHE DAMMAK (S.)** «*Divergences institutionnelles et fiscales et incidences sur les modalités de financement des investissements* », Revue comptable et financière N°76, 2007.
- **BESBES (S.)** «*Mondialisation et principe de territorialité de l'impôt* », Revue comptable et financière, N°69, 2005.
- **BELAIR (S.)** «*Ce que les conseils d'administration devraient savoir à propos de : Atteindre l'équilibre entre la gestion du risque et les occasions fiscales* », Deloitte & Touche – Canada, [www.deloitte.com](http://www.deloitte.com), visité en Avril 2007.
- **BOURHIS (P.)** «*Le devoir de conseil en matière fiscale : responsabilité civile de l'expert-comptable dans le cadre des missions d'établissement des comptes annuels* », Revue Economie et Comptabilité n°168-October 1989.

- **BOUZEYAINÉ (W.)** « *La technique du rescrit fiscal ou « Ruling »* », Journal L'expert du 29/4/2008.
- **CHOYAKH (F.)** « *Le principe de la liberté de gestion du contribuable et la théorie de l'acte anormal de gestion* », Revue comptable et financière N°62, 2003.
- **COZIAN (M.)** « *la gestion fiscale et l'abus de droit* », Revue Française de comptabilité n°229, 1991.
- **DERBEL (F.)** « *Le contrôle fiscal des opérations internationales* », Revue comptable et financière N°75, 2006.
- **DERBEL (F.)** « *Nouvelle culture fiscale et mission de conseil, cas de la profession comptable* », Revue comptable et financière, N°71, 2006.
- **FRANCONIE (A.)** « *Responsabilité de l'expert-comptable et garanties de ses clients* », Revue Française de comptabilité n°205, Octobre 1989.
- **MTIR (M.)** « *Réflexions sur le rapport entre la législation fiscale et la législation comptable en Tunisie : Les dispositions du code des droits et procédures fiscaux et l'avenir de la comptabilité en matière fiscale* », Revue comptable et financière, N°63, 2004.
- **MTIR (M.)** « *L'imposition des revenus des entreprises dans le cadre des conventions fiscales internationales conclues par la Tunisie : L'établissement stable – critère d'imposition* », Revue comptable et financière N°68, 2005.
- **KHOUFI (W.) et LAADHAR (M.)** « *La gestion du résultat comptable à travers les accruals* », Revue comptable et financière N°69, 2005.
- **YAICH (R.)** « *La concurrence fiscale et l'entreprise* », Revue comptable et financière, N°68, 2005.
- **YAICH (R.)** « *La culture du risque* », Revue comptable et financière N°66, 2004.
- **YAICH (R.)** « *Conduite professionnelle des missions de consultation* », Revue comptable et financière N°61, 2003.
- **YAICH (R.)** « *La recherche de l'excellence technique en comptabilité, une approche de l'exercice professionnel fondée sur les compétences* », Revue comptable et financière N°58, 2002.

- **YAICH (R.)** « *Fiscalité et performance de l'entreprise, rôle de l'expert-comptable* », Revue comptable et financière, N°52, 2001.
- **YAICH (R.)** « *L'expert-comptable de demain, un professionnel apprenant* », Revue comptable et financière N°49, 2000.

#### **4. SITES WEB**

---

- **www.profiscal.com**, visité en Décembre 2006.
- **www.memoireonline.com**, visité en Janvier 2007.
- **www.aica.ca/fr/presentation/2006SeminarforWebFR.pps**, visité en Janvier 2007.
- **www.sice.oas.org/dictionary/CP\_f.asp**, visité en Février 2007.
- **www.wikipedia.org/wiki/gestion\_de\_crise**, visité en Avril 2007.
- **www.wikipedia.org/wiki/gestion\_du\_risque**, visité en Avril 2007.
- **www.deloitte.com**, visité en Avril 2007.
- **www.AudinetTunisie.com**, visité en Juillet 2007.

#### **5. AUTRES**

---

- **CONSEIL DES IMPOTS de France**, *Fiscalité et vie des entreprises*, treizième rapport au président de la république, Tome 1, Paris, 1994.
- **DGELF**, *Recueil des conventions internationales de non double imposition en vigueur au 1<sup>er</sup> Janvier 2001*, Tome 1, 2001.
- **Dictionnaires des termes commerciaux**, [www.sice.oas.org/dictionary/CP\\_f.asp](http://www.sice.oas.org/dictionary/CP_f.asp), SICE (2007), visité en Février 2007.
- **Délibération de la Chambre des députés**, séance du 26/7/2000, JORT 2000, n°39, P 1986.
- **Note commune n° 23 /2005**.
- **R. YAICH**, *Fiscalité internationale*, cours de soutien en fiscalité – version 2008.

#### **6. BIBLIOGRAPHIE CONSULTEE MAIS NON UTILISEE**

---

- **AGOSTINI (A.)**, *les options fiscales*, Paris, 1983.
- **BOYER (A.)**, *le choix fiscal de l'entreprise*, Editions ECONOMICA, Paris, 1983.

- **COLIN (P.) et GERVAISE (G.)**, *Fiscalité pratique des affaires*, Paris, 1990.
- **GONTHIER (M.)**, *Gestion fiscale 1*, Editions FOUCHER, Paris, 2002.
- **LAMBERT (T.)**, *Théorie de l'impôt*, Editions HARMATTAN, Paris, 1995, 328 pages.
- **SCHOENAUER (C.) et LOPEZ (J.)**, *Droit fiscal Principes et applications*, Editions ESKA, Paris, 1995, 538 pages.