

Rôle et responsabilité des différentes parties prenantes dans le processus de gestion du risque fiscal : une analyse théorique

Roles and responsibility of the different stakeholders in the process of managing tax risk: a theoretical analysis

RAHIL Youness

Doctorant au Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Études en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise « LIRE-MD » Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Université Cadi Ayyad – Marrakech.

rahiluness@gmail.com

RIGAR Sidi Mohamed

Professeur, Directeur du Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Études en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise « LIRE-MD » Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Université Cadi Ayyad – Marrakech.

mrigar@gmail.com

GRINE Abdelhadi

Enseignant chercheur au Laboratoire Interdisciplinaire de Recherches et d'Études en Management des Organisations et Droit de l'Entreprise « LIRE-MD » Faculté des Sciences Juridiques Economiques et Sociales Université Cadi Ayyad – Marrakech.

abdelhadig@gmail.com

Date de soumission : 30/12/2020

Date d'acceptation : 29/03/2021

Pour citer cet article :

RAHIL. Y & RIGAR. SM (2021) « Rôle et responsabilité des différentes parties prenantes dans le processus de gestion du risque fiscal : une analyse théorique », Revue du contrôle, de la comptabilité et de l'audit « Volume 5 : numéro 1 » pp : 247- 266.

Résumé

Le risque fiscal constitue une notion encore en développement, sa gestion présente une difficulté particulière pour les entreprises notamment à cause de la complexité et l'ambiguïté de la réglementation fiscale. La plupart des référentiels du management du risque attestent qu'afin d'assurer une gestion du risque fiscal efficace, l'entreprise doit mettre en œuvre une démarche et un processus authentique qui impliquent la participation du conseil d'administration, la fonction fiscale, les auditeurs interne et externe, les conseils fiscaux et même de l'administration fiscale.

C'est ainsi qu'à travers cet article on prévoit mener une réflexion sur le concept du risque fiscal, les caractéristiques particulières de ce risque, les étapes de gestion du risque, ainsi que le rôle et responsabilité alloués aux différents acteurs dans le processus de gestion du risque fiscal spécifiquement le conseil d'administration, la fonction fiscale, la fonction d'audit interne, le conseil externe, la direction générale de l'entreprise et l'administration fiscale.

Mots-clés : fiscalité ; gestion de risque ; administration fiscale ; audit ; conseil d'administration.

Abstract

Tax risk is a concept that is still under development, its management presents a particular difficulty for companies, particularly because of the complexity and ambiguity of surrounding tax regulations. Most of the risk management standards attest that in order to ensure effective tax risk management, the company must implement an authentic approach and process that involve the participation of the board of directors, the tax function, internal and external auditors, tax management consultants and the tax administration. Thus, throughout this article, we intend to conduct a reflection on the concept of tax risk, the specific characteristics of this risk, the stages of management as well as the role and responsibility allocated to the various actors in the process of managing the tax specifically the board of directors, the tax function, the internal audit function, the external consultant, the general management of the company and the tax administration.

Keywords: tax; risk management; tax administration; audit; board of directors.

Introduction

« *La fiscalité est devenue, sans conteste, un paramètre nécessaire de la gestion de toute organisation* » (Rossignol, 2010). parmi les grands défis pour les entreprises, on constate la gestion et l'optimisation de la situation fiscale. Pourtant il ne peut pas y avoir une optimisation sans gestion proactive et curative du risque.

Le risque est omniprésent dans la vie de toutes les entreprises, il constitue une composante incontournable pour la création de la valeur. De même, les entreprises doivent le prendre en compte et le gérer, vu la gravité des implications et des conséquences qu'il peut engendrer.

Chaque entreprise peut faire face à une multitude de risques dont on peut citer essentiellement les risques financiers, opérationnels, stratégiques, juridiques et de réputation.

Pourtant, le risque fiscal présente particulièrement une grande difficulté de gestion, tout d'abord à cause de l'inconscience de certaines entreprises de l'existence de ce genre de risque dans son portefeuille ; ou encore de l'ignorance ou la sous-estimation de la gravité des conséquences qui pourraient avoir sur la situation globale de l'entreprise.

À cela il faut ajouter les variables liées à la mutation de l'environnement fiscal de l'entreprise marqué par la complexité des règles et des réglementations du droit fiscal, la numérisation et la digitalisation de plusieurs procédures fiscales et le développement des systèmes d'analyse et de contrôle. Ce qui amplifie la probabilité d'émergence de ce risque pour les entreprises.

En effet, selon le dernier rapport¹ de l'administration fiscale marocaine, les recettes nettes reçues après un contrôle fiscal ont augmenté de 120 921 MDH en 2015 à 151 802 MDH 2019, suite à une augmentation remarquable du nombre de contrôles fiscaux : 7481 dossiers contrôlés en 2019 contre seulement 3977 en 2015, soit une augmentation de 245%.

En effet, plusieurs entreprises, notamment les PME ne disposent pas de ressources pour allouer le temps nécessaire afin de se conformer à toutes les exigences légales et administratives, ce qui peut contribuer de même l'augmentation de la probabilité d'émergence des risques fiscaux. Là où la valeur d'une saine gestion du risque fiscal semble être indispensable.

L'ensemble de ces constats justifient l'intérêt croissant accordé à la gestion de ce risque par les praticiens et les chercheurs.

Dans ce papier, nous essaierons de jeter plus d'éclairages sur les justifications théoriques de la nécessité de prise en compte du risque fiscal par les entreprises dans leur quête permanente de recherche de la performance financière et globale. D'où la question principale de recherche

¹Rapport d'activité de la Direction Générale des Impôts 2019

suivante à laquelle nous essaierons d'apporter quelques réponses sur les plans conceptuel et théorique :

Quels sont les contours du risque fiscal et comment les acteurs internes et externes peuvent-ils contribuer au processus de sa gestion dans les entreprises ?

Nous tenterons, à travers cet article, d'analyser les différents aspects du risque fiscal, en commençant par les définitions proposées, les sources du risque ainsi que les étapes proposées par les référentiels du management du risque. Et en dernier lieu élucider rôle et responsabilités des différents acteurs dans le processus de gestion du risque fiscal.

1. Le risque fiscal : éclairage conceptuel et théorique

1.1. Définition :

Une revue de la littérature des définitions du risque fiscal nous a permis de constater que jusqu'à présent, il n'existe aucun consensus sur une définition du risque fiscal ni sur le positionnement de ce risque par rapport à l'un des domaines de risque de l'entreprise (risque financier, risque stratégique, risque opérationnel...).

Cela étant dit, Erle (2008) et Oyedele (2006) le considèrent comme étant « le risque de subir un cout fiscal qui soit supérieur ou inférieur à celui exigé légalement ou à celui que le contribuable est préparé ou capable de payer ».

Parallèlement, l'OCDE propose une définition comme étant le risque de non-respect par le contribuable des responsabilités suivantes : « l'enregistrement dans le système, la production en temps utile de déclarations et de renseignements, l'établissement d'informations complète et exactes (y compris la tenue correcte de documents comptables) et le paiement ponctuel de l'impôt dû » (OCDE, 2004).

Dans le même sens , le cabinet Ernst & Young (2008) qui analyse dans une étude les répercussions du risque fiscal sur l'entreprise le définit comme étant: « n'importe quel événement, action ou inaction dans la stratégie fiscale, les opérations, le rapport financier et la conformité qui affectent défavorablement la position fiscale ou d'affaire de l'entreprise ou qui entraînent un niveau imprévu de pénalités, de redressements, d'impôts supplémentaires, une atteinte à la réputation, des pertes d'opportunité ou une exposition des états financiers » (Ernst & Young, 2008).

D'un autre côté, plusieurs autres chercheurs (Lacroque et Alpin, 2008 ; Russ, 2008) ont avancé des définitions sur la base des sources et origine des risques fiscaux. À titre d'exemple Russ (2008, p. 2) considère le risque fiscal comme l'incertitude associée à :

« L'application des règles fiscales à des faits particuliers ;

La capacité des systèmes de l'entreprise à déterminer les conséquences fiscales résultant de l'activité et des opérations ; Les changements des lois fiscales et aux interprétations faites par les juges et les autorités fiscales ».

Une autre définition très intéressante est celle avancée par Rossignol (2010, p.157), selon laquelle ce risque englobe deux acceptions : la première, classique, qui concerne le non-respect volontaire ou non volontaire des dispositifs fiscaux, alors que la seconde concerne l'inefficace qui se rapporte avec une méconnaissance des règles qui aboutit à une perte d'opportunité ou qui peut générer un manque à gagner.

1.2. Les caractéristiques du risque fiscal :

Le risque fiscal est marqué par plusieurs caractéristiques, la première et la plus reconnue dans la littérature, correspond à la difficulté de détection et d'évaluation du risque fiscal spécifiquement à cause de la faible probabilité de contrôle fiscal qui demeure l'outil le plus authentique pour assurer la maîtrise du risque. On peut évoquer encore la complexité de la réglementation fiscale qui peut provoquer des interprétations différentes par l'administration fiscale et l'entreprise comme un autre facteur contributif à la difficulté d'identification et d'évaluation du risque.

Le risque fiscal est considéré de même un risque permanent et non ponctuel c'est-à-dire que son impact peut passer au-delà de l'année courante et impacter les années ultérieures. Selon Rossignol « Le risque fiscal est, en fait, un risque permanent et non simplement ponctuel, même s'il est limité dans le temps du fait du délai de reprise. Il est surtout difficile à cerner et délicat à évaluer » (Rossignol, 2010)

Le même auteur argue aussi qu'il existe un caractère volontaire et non volontaire par rapport au risque fiscal. « there are two types of tax risk. First, determining non-voluntary compliance on tax regulation. Second, ignoring favorable tax ruling that may significantly tackle disadvantage » (Rossignol, 2010).

1.3. Classification du risque fiscal parmi les risques de l'entreprise :

L'étude des définitions proposées par les auteurs dans ce domaine nous a permis de déduire que le risque fiscal, en effet, englobe tous les risques de l'entreprise, à savoir le risque financier, opérationnel, stratégique et juridique et un risque de réputation.

Le risque fiscal est un risque opérationnel, dans le sens, où l'entreprise peut subir un risque fiscal qui provient d'une composante organisationnelle. Notamment, un système d'information comptable ou financier non fiable, un personnel fiscal non compétent, cela peut avoir comme répercussion l'émergence d'un risque fiscal de non-respect de disposition fiscal ou une perte d'opportunité pour l'entreprise.

Le risque fiscal est aussi un risque stratégique dans la mesure où l'entreprise peut mettre en place une stratégie qui lui permet effectivement de réduire sa charge fiscale, mais en même temps contredit la politique générale de l'entreprise et ne dispose d'aucune substance économique. Ce type de stratégie rend l'entreprise vulnérable face à l'administration fiscale qui peut mettre en cause la stratégie de l'entreprise sur la base de l'abuse de droit ou de l'acte anormal de gestion.

Par conséquent, le risque fiscal est un risque juridique puisqu'il découle du non-respect des dispositions de la loi fiscale.

En outre, le risque fiscal peut être classé comme un risque financier au cas où l'entreprise subit des redressements, des pénalités et des amendes par l'administration fiscale à cause du non-respect volontaire ou non volontaire des dispositions fiscales, ou même au cas de non-bénéfice d'un avantage fiscal qui produit un manque à gagné pour l'entreprise, autrement dit l'impôt payé par l'entreprise excède celui qu'elle aurait dû payer en profitant de l'avantage fiscal.

Le risque fiscal peut aussi être classé comme un risque de marché vu que l'identification d'une faiblesse liée à l'impôt dans les entreprises impacte directement sa valeur intrinsèque au marché financier. Une étude réalisée sur les sociétés américaines a montré aussi que le risque fiscal et un risque de marché vu que l'identification d'une faiblesse liée à l'impôt dans les entreprises étudiées a abouti à une perte plus importante de valeur des actions qu'une faiblesse liée au contrôle interne.

Finalement, le risque fiscal peut toucher à la réputation et à la valeur théorique de l'entreprise au cas où elle est condamnée de fraude ou d'évasion fiscale.

1.4. Les sources des risques fiscaux :

Alors que le risque fiscal peut provenir de plusieurs sources (Rossignol, 2002) clairement spécifie qui existe trois grandes sources :

- La réglementation fiscale ;
- L'organisation de l'entreprise ;
- L'organisation de l'administration fiscale.

1.4.1 La réglementation fiscale.

Les interprétations et explications des lois et de la réglementation fiscale ne constituent pas toujours un point de consentement entre l'administration fiscale et le contribuable, en effet l'OCDE en 2004 précise: « Une législation très complexe ou ambiguë multiplie les possibilités, pour le contribuable, d'adopter un comportement que le législateur ne jugeait pas souhaitable », et, « même dans le cas où la loi est claire quant à sa finalité ainsi qu'à son application, les contribuables peuvent y échapper lorsqu'elle est jugée trop lourde » (OCDE, 2004).

1.4.2 L'organisation de l'entreprise.

Le niveau de discipline fiscale est influencé directement par plusieurs facteurs. En effet, la structure de l'entreprise, le profit de l'entreprise., les activités exercées, l'orientation (nationale ou internationale) et les investissements de l'entreprise exercent un effet sur sa capacité à se conformer à ses obligations fiscales.il est fortement plus probable qu'une grande entreprise adopte une stratégie fiscale plus agressive vue son pouvoir économique qu'une petite ou moyenne entreprise. En effet, même les opérations exceptionnelles telles que les fusions acquisition peut amplifier la probabilité d'émergence d'un risque fiscal.

1.4.3 L'organisation de l'administration fiscale.

De façon générale, cette source de risque repose principalement sur les ressources financières et humaines mises à la disposition de l'administration fiscale. En effet, « l'autorité fiscale ne dispose pas des ressources financières et technologiques suffisantes pour traiter toutes les informations disponibles sur chaque contribuable » (OCDE, 2004). Raison pour laquelle le Maroc a mis en place le système déclaratif « SIMPL » qui centralise les données collectées de chaque contribuable afin de les rendre facilement accessibles par le vérificateur, cela contribue à la gestion du risque d'indiscipline fiscale.

Par ailleurs, le risque de non-détection d'indiscipline fiscale augmente si le personnel de l'administration fiscale ne dispose pas de compétence, formation et maîtrise des outils informatiques nécessaire pour détecter les anomalies lors du contrôle fiscal.

2. La gestion du risque fiscal

2.1. La définition de la gestion du risque fiscal :

Le COSO²(Enterprise Risk management, ERM) définit la gestion du risque comme étant « un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, la direction générale, le management et l'ensemble des collaborateurs de l'organisation. Il est pris en compte dans l'élaboration de la stratégie ainsi que dans toutes les activités de l'organisation. Il est conçu pour identifier les éléments potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence³ pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation » (COSO, 2017).

Parallèlement, on peut aussi la définir comme étant « le processus par lequel une organisation traite méthodiquement les risques qui s'attachent à ses activités et recherche ainsi des bénéfices durables dans le cadre de ses activités, considérées individuellement ou bien dans leur ensemble » (FERMA, 2003).

Une autre définition de la gestion du risque souligne que « La gestion des risques vise à identifier et anticiper les événements, actions ou inactions susceptibles d'impacter la mise en œuvre de la stratégie dans un horizon donné, définir les options de traitements et s'assurer qu'une option optimale est choisie, mettre en œuvre cette option et contrôler l'efficacité de la solution retenue par rapport aux attentes » (Cabinet Ernst & Young).

Dans ce sens, on trouve que la définition du risque fiscal correspond à « comprendre l'origine des risques et à faire des jugements sur la manière de les traiter, mais ne vise pas nécessairement la minimisation des risques de l'entreprise » Elgood (2004).

La gestion du risque fiscal ne signifie pas forcément la minimisation du niveau de risque, mais d'appréhender l'origine des risques et de prendre des décisions sur la manière de les traiter sans toucher à la capacité de l'entreprise à saisir les opportunités. En effet, le risque est inhérent à toute décision c'est donc l'objectif de l'entreprise de mettre en place une politique de gestion du risque fiscal qui fixe l'appétence de l'entreprise au risque et permet une analyse rationnelle entre la valeur qui peut être réalisée les ressources nécessaires pour gérer le risque ainsi que l'impact potentiel du risque.

²COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission)

³ L'appétence pour le risque désigne « le niveau de risque global qu'une organisation accepte de prendre pour répondre à son objectif de création de valeur » (COSO, 2005, p. 42)

Bref, la gestion du risque fiscal consiste à l'identification et l'évaluation des risques ainsi que la mise en place des mesures de maîtrise et contrôle préventives afin d'atténuer et/ou limiter les implications et conséquences fiscales prévues (sanction par l'administration fiscale, les ressources nécessaires pour la gestion) dans la limite de l'appétence de l'entreprise et sans compromettre la capacité de l'entreprise à profiter des avantages fiscaux.

2.2. Les étapes de la gestion des risques de l'entreprise :

Jusqu'à présent, il n'existe pas un processus dédié spécifiquement à la gestion du risque fiscal. Bien entendu, les référentiels du contrôle interne et du management du risque (COSO, FERMA, AMF⁴, ISO⁵ 31000) proposent tous des processus de gestion de risques basés primordiallement sur quatre étapes (identifications de risque, évaluation des risques, traitement des risques, Pilotage et contrôle des risques).

Identification des risques : selon (COSO, 2005) cette étape, concerne l'identification des variables interne et externe susceptible d'affecter la réalisation des objectifs ciblés par l'entreprise. L'élaboration d'une cartographie des risques identifiée dans cette étape est avantageuse pour l'entreprise dans l'étape de l'évaluation vu qu'il permet l'identification des risques majeurs.

Évaluation des risques : il s'agit d'évaluer et mesurer l'impact des risques identifiés par rapport aux objectifs ciblés par l'entreprise.

Traitement des risques : Après l'identification et l'évaluation des risques, l'entreprise n'opte pas forcément à la réduction du risque. En effet, l'entreprise dispose de quatre stratégies (l'évitement, l'acceptation, la réduction ou le partage du risque). Afin de choisir la stratégie la plus adéquate, l'entreprise se base généralement sur 2 facteurs « l'appétence » et « le seuil de tolérance »⁶ de l'entreprise au risque. Une analyse par rapport aux bénéfices et les couts estimés sont généralement effectués pour déterminer la stratégie la plus convenable pour l'entreprise.

La première stratégie : consiste à subir le risque totalement sans prendre des mesures préventives. L'entreprise suppose que les bénéfices estimés dépassent les couts prévus et qu'il est capable de subir les couts du risque au cas de survenance.

⁴L'Autorité des Marchés Financiers

⁵Organisation internationale de normalisation

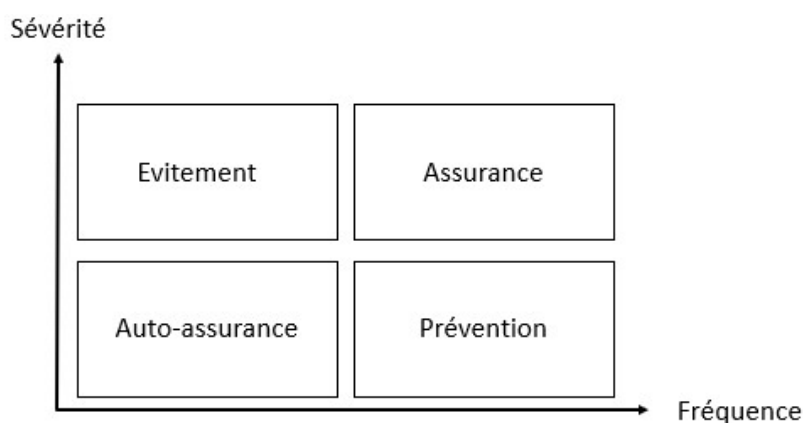
⁶« Le niveau de variation que l'entité accepte quant à l'atteinte d'un objectif spécifique »

La deuxième stratégie vise à prendre des mesures préventives qui assurent une réduction de la probabilité d'occurrence ou le cout de risque estimé soit par la mise en place d'une planification fiscale appropriée ou bien la restructuration de l'opération fiscale à l'origine du risque.

La troisième stratégie consiste à partager le risque identifié avec des parties externes. Cela peut être réalisé par l'externalisation d'une partie de la fonction fiscale ou le recours a un conseil fiscal externe.

La dernière stratégie consiste à éviter ou éliminer le risque substantiellement du moment où il dépasse le seuil de tolérance de l'entreprise. Ce qui signifie soit d'annuler l'opération à l'origine du risque ou bien prendre des actions alternatives qui ne provoque pas autant de risque. Le figure 1 en dessous présente une récapitulation de l'ensemble des stratégies de traitement des risques.

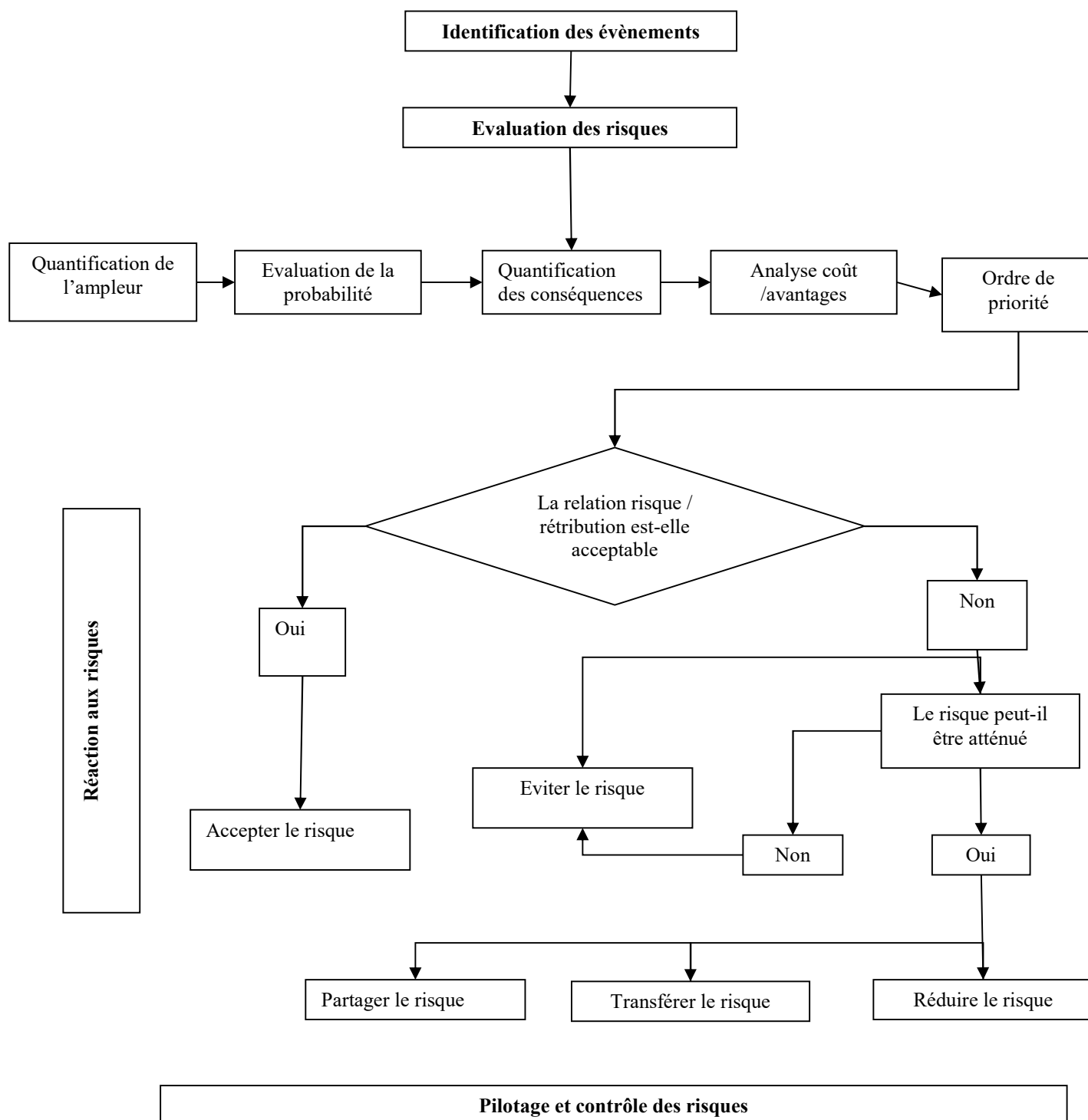
Figure 1: les stratégies de traitement du risque



Source : Auteurs

Pilotage et contrôle des risques : La dernière étape consiste à mettre en place les mécanismes pour veiller à l'application des mesures de traitement choisie (Noirot etWalter, 2008). De même, la fonction de pilotage doit aussi veiller à la mise à niveau de la liste des risques après traitement et à l'appréciation du risque résiduel par rapport au degré de tolérance de l'entreprise. La figure 2 en dessous présente une schématisation du processus de gestion du risque fiscal.

Figure 2 : Schématisation du processus de gestion du risque fiscal



Source : Schéma basé sur le travail de Kinney (2000)

3) Rôle des acteurs dans le processus de gestion du risque fiscal :

Une revue de la littérature nous a permis de constater que parmi les principaux acteurs internes qui doivent être impliqués dans le processus de gestion du risque fiscaux, on constat :

- Le conseil d'administration ;
- Le comité de surveillance ou d'audit ;
- La fonction fiscale ;
- La fonction d'audit interne ;
- La direction générale ;

Cependant, pour les acteurs externes suivants :

- L'administration fiscale ;
- Le conseil externe (les conseils fiscaux et les auditeurs externes).

3.1. La fonction fiscale :

Afin de faire face aux exigences réglementaires et financières de l'environnement, le rôle, l'objectif, l'organisation et le profil du personnel de la fonction fiscale ont connu un changement radical. Actuellement, la fonction fiscale est désormais encore responsable de la gestion des risques fiscaux après qu'il s'est contenté de la conformité et de la planification fiscales.

D'ailleurs, la fonction fiscale se trouve au cœur du processus de contrôle fiscale interne, il constitue le pivot autour duquel s'articule l'ensemble des décisions comptables et financières de l'entreprise (rossignol ; 2010). Dans ce cadre, la fonction fiscale doit s'assurer de la mise en place des procédures et processus adéquats, de la compétence du personnel, elle doit aussi identifier les niveaux acceptables de risque fiscal et mettre en place des plans d'action basés sur les stratégies de gestion du risque (Elgood et al, 2004).

La fonction fiscale doit aussi contribuer à l'élaboration de la cartographie des risques fiscaux qui constitue un outil efficace de pilotage. De même, la fonction fiscale incarne aussi un point de contact interne et externe, elle est responsable de la communication régulière de la situation fiscale et la coordination en matière de gestion du risque avec les différentes parties prenantes particulièrement le conseil d'administration qui doit être informé sur la position fiscale au moins annuellement.

3.2. La fonction d'audit interne :

La fonction d'audit interne occupe un rôle important dans l'évaluation du processus de gestion des risques, vu qu'il permet de confirmer que les risques majeurs ont été identifiés et que le système de contrôle interne fonctionne efficacement. Selon l'IFA et IFACI l'audit interne « évalue le dispositif de gestion des risques et de contrôle interne afin d'apporter une information indépendante et objective à la direction générale sur le niveau de maîtrise des risques » (IFACI, 2003).

Dans le cas particulier du risque fiscal, la fonction d'audit interne doit attester de l'existence d'une politique de gestion du risque fiscal, s'assurer de l'exactitude de l'impôt calculé et payé, ainsi que la vérification de la position fiscale de l'entreprise.

Les auditeurs internes peuvent aussi conduire, selon Chadeaux (1987) une mission interne d'audit fiscal qui traite simultanément deux objectifs complémentaires, le premier correspond à la régularité de la position fiscale de l'entreprise par rapport à la réglementation fiscale en vigueur, le second relève de l'efficacité de la stratégie et mesure d'optimisation fiscale mise en application l'entreprise. Cette mission présente un outil remarquable de gestion fiscale vu qu'il constitue simultanément un double contrôle de régularité et d'efficacité.

En plus, la fonction l'audit interne peut accomplir une revue indépendante de la fonction fiscale afin de vérifier la conformité de ses actions et conseils aux stratégies et politiques fiscales de l'entreprise.

3.3. Le comité d'audit, comité de surveillance :

Émanant du conseil d'administration, le comité d'audit (ou le comité de surveillance) atteste de la crédibilité des états financiers, il supervise les missions d'audit et de contrôle interne et assure la coordination avec les auditeurs internes et externes ainsi que la protection de leur indépendance.

Selon le comité d'audit « s'assure que les risques majeurs sont sous contrôle et ont fait l'objet d'un traitement adéquat de la part de la direction, que les risques majeurs sont surveillés par une personne compétente et qu'il existe un lien entre les risques et les programmes de travail de l'audit interne » (IFACI, 2003).

D'après l'étude de l'OCDE (2008, p. 17), la responsabilité du comité d'audit englobe encore « le choix du conseiller fiscal, le choix des activités fiscales à sous-traiter et, éléments

fondamentaux, l'élaboration et le contrôle d'une stratégie globale appropriée de gestion du risque fiscal ». Elle peut consister aussi sur la mise en place et l'évaluation de la qualité du système de contrôle interne.

3.4. Le conseil d'administration :

À la suite des scandales financiers constatés en 2008, le conseil d'administration des entreprises s'est trouvé obligé à être impliqué davantage dans le management des risques de l'entreprise.

En tant que responsable de la direction stratégique, le conseil d'administration doit discuter et approuver la politique de gestion du risque fiscal avec la direction ainsi qu'assurer la communication de la politique avec toutes les parties concernées.

Le conseil d'administration est ainsi responsable de la surveillance des dispositifs de management des risques de l'entreprise, cela inclut l'approbation de seuil de tolérance de l'entreprise au risque (les risques acceptables et les risques inacceptables) et avoir connaissance des principaux risques encourus par l'entreprise ainsi que des mesures prises et mises en œuvre par le management pour les gérer (COSO, 2005 ; IFA et IFACI, 2009).

(OCDE, 2009) ajoute que même si l'identification et la mise en place des politiques de management du risque fiscal relèvent de la responsabilité de la direction, il est important que le conseil d'administration soit capable d'évaluer cette politique.

Parallèlement (Moreau, 2002) suggère que la désignation d'un comité de risque (comité de surveillance), ou d'un « Chief Risk Officer » par le conseil d'administration ou le comité d'audit peut contribuer à l'efficacité du processus de gestion de risque fiscal.

3.5. Le conseil externe :

On distingue généralement deux formes de conseils externes notamment, les conseils fiscaux, et les auditeurs externes.

- **Les conseils fiscaux :**

En effet en réponse à l'internationalisation, la complexité de la réglementation fiscale, le rôle du conseil externe dans le processus de gestion du risque s'avère de plus en plus indispensable, selon (OCDE, 2008), « les conseillers fiscaux aident les contribuables à élaborer des processus internes de gestion du risque et à s'y conformer dans le cadre des nouvelles politiques de gouvernement d'entreprise ».

Ce dernier, qui est généralement un expert-comptable doit faire preuve d'une grande compétence technique, professionnelle et de gestion du risque lui permettant d'un côté d'appréhender et cadrer les risques fiscaux de l'entreprise et de l'autre côté octroyer des recommandations qui permettent de saisir les opportunités fiscales sans avoir succombé dans des cas d'abus de droit ou d'acte anormal de gestion.

Bien évidemment, le recours au conseil externe peut aider l'entreprise à améliorer le processus de gestion du risque fiscal notamment dans la phase de l'identification des risques. L'identification des risques fiscaux dans les opérations et transactions spécifiques ou non récurrentes peut présenter de difficulté pour la fonction fiscale, le recours aux conseils fiscaux présente dans ce cas un avantage pour l'entreprise. Ainsi qu'au choix du régime fiscal applicable aux certaines opérations.

- **L'audit externe, commissaire aux comptes :**

En tant que mécanisme de contrôle externe, l'audit externe constitue un outil de soutien exceptionnel pour le management dans la réalisation de ses responsabilités de gestion du risque, quel que soit par la divulgation des informations ou les conseils et recommandations fournis lors de l'achèvement des travaux d'audit.

L'audit externe peut ainsi contribuer à la limitation des risques fiscaux vu qu'une mission d'audit externe vise à évaluer les états financiers par référence au critère de régularité, sincérité et de fidélité. Alors que ce type de mission constitue un outil important, une mission d'audit fiscal présente une valeur plus importante pour l'entreprise vu qu'il portera non seulement sur la régularité, mais aussi sur l'efficacité de la gestion fiscale.

3.6. La direction générale (le management) :

C'est à la direction générale qu'incombe la responsabilité de la conception, la mise en place et pilotage du processus de management du risque, dans ce sens elle doit mettre en place une politique de gestion du risque fiscal adéquate, la politique de gestion de risque fiscal doit porter essentiellement sur :

- La définition du niveau d'appétence de l'entreprise au risque fiscal ;
- Identification des objectifs opérationnels et stratégiques ;
- Superviser la négociation avec les autorités fiscales ;
- Assurer la transparence ;

- Assurer la communication et la mise en application de la politique ;
- Limiter l'utilisation des pratiques qui n'ont aucune base économique et qui sont principalement basées sur des objectifs fiscaux, telle que le transfert de propriété intellectuelle dans les Paradies fiscaux (la minimisation des impôts).

Une fois la politique est définie et approuvée par le conseil d'administration, la direction doit déléguer la gestion du risque fiscal à la fonction fiscale. Bien entendu afin d'assurer une gestion efficace de risque fiscal, la direction doit s'assurer que la fonction fiscale dispose des ressources humaines, financières et matérielles nécessaires pour mener à bien cette tâche.

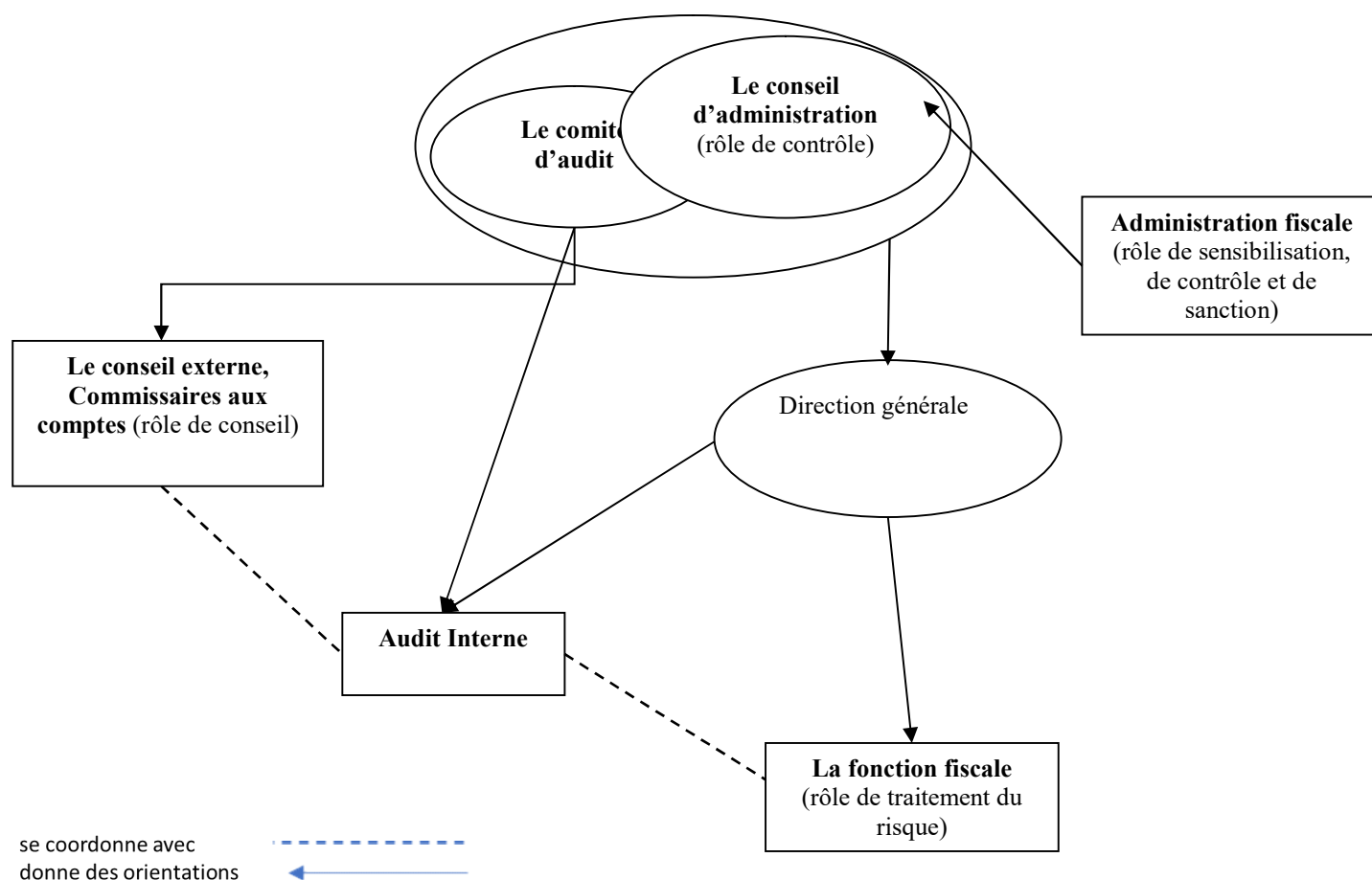
3.7. L'administration fiscale :

Le rôle des administrations fiscales diffère dans chaque pays. Bien entendu, l'étude menée par L'OCDE en 2004 « gestion du risque d'indiscipline fiscale : gérer et améliorer la discipline fiscale » spécifie que « Le but pour les autorités fiscales est de permettre l'utilisation optimale de leurs ressources afin d'assurer le respect par le contribuable de ses obligations fiscales » (OCDE, 2004).

Généralement, les administrations fiscales sont invitées à adopter des approches et mesures plus proactives (la sensibilisation au risque fiscal et la consultation) et que réactives (le contrôle fiscal approfondi et les sanctions) et qui se basent sur des mesures qui s'attaquent aux causes de risque fiscales et non pas un traitement des symptômes.

Parmi les mesures effectives que peut prendre l'administration fiscale pour limiter le risque fiscal dans les entreprises, consiste à initier un dialogue avec les dirigeants afin réduire l'ambiguïté de la réglementation fiscale et s'assurer qu'ils connaissent leur rôle dans la mise en place d'une bonne approche de la gouvernance d'entreprise pour la gestion des risques fiscaux. La figure 3 et le tableau 1 présentent respectivement un schéma représentatif des interactions des différents acteurs pendant le processus et un tableau récapitulatif des rôles et responsabilités des acteurs dans le processus de gestion du risque fiscal.

Figure 3 : Schéma représentatif des interactions des différents acteurs pendant le processus de gestion du risque fiscal.



Source : Auteurs

Tableau N°1 : Récapitulatif des rôles et responsabilités des acteurs dans le processus de gestion du risque fiscal.

Entité	Rôle de chaque acteur dans le processus de gestion du risque
La fonction fiscale	- Assurer la conformité aux règles fiscales et aux exigences de publication et la mise en place des procédures de gestion adéquates ; - Identification des niveaux acceptables de risque en coordination avec le conseil d'administration ; - Communication des procédures fiscales avec les acteurs concernés ; - Contribuer à l'élaboration de la cartographie des risques fiscaux.
La fonction d'audit	Réalisation d'une mission d'audit fiscal de régularité et /ou

interne	d'efficacité selon la demande du conseil d'administration ; • L'évaluation du processus de gestion des risques, • La mise en valeur du système de contrôle interne ; • L'évaluation des actions et décisions de la fonction fiscales
Le comité d'audit :	• Responsable du système de contrôle interne. • Superviser les missions d'audit interne et externe
L'audit externe	• Évaluation des états financiers ; • Réalisation d'une mission d'audit légal ; • Évaluation des décisions de la fonction fiscale
Le conseil externe	• Contribue à l'amélioration du processus de gestion du risque spécifiquement au cas des opérations non récurrentes ;
Le conseil d'administration :	• Responsable de la mise en place de processus de gestion du risque fiscal ; • Responsable ultime de surveillance (responsable de la direction stratégique), • Discuter et approuver la politique de gestion du risque fiscal ; • Désignation un comité de risque, ou d'un « Chief Risk Officer »
La direction (le management :	• Pilotage du processus de gestion du risque fiscal ; • Mise en place d'une politique de gestion du risque fiscal.
L'administration fiscale	• La gestion du risque d'indiscipline fiscale ; • La sensibilisation des entreprises

Source : Auteurs

Conclusion

Le risque fiscal présente une problématique fondamentale pour les entreprises. D'un côté, le risque fiscal peut provenir d'une décision involontaire ou bien de l'incompétence du personnel, dans ce cas l'ignorance de son existence dans le portefeuille de l'entreprise peut non seulement entacher la réputation de l'entreprise, mais peut aussi procurer des conséquences remarquables sur la pérennité de l'entreprise au cas d'un contrôle fiscal. De l'autre côté, le risque fiscal peut trouver son origine dans une politique fiscale agressive qui vise la maximisation des économies d'impôts par des opérations qui n'ont aucun fondement économique, et dans ce cas, risque d'être contestée par l'administration fiscale sur la base d'abus de droit ou d'acte anormal de gestion.

Dans ce sens, la gestion du risque fiscal vise à faire concilier entre une politique fiscale qui permet à l'entreprise de profiter des avantages fiscaux dans les limites légales de la réglementation fiscale, et une gestion qui permet de limiter les répercussions du risque fiscal en cas de survenance.

Une saine gestion du risque fiscal doit permettre à l'entreprise d'identifier les risques fiscaux majeurs, d'évaluer leurs impact et probabilité de survenance et de choisir les dispositifs adéquats à mettre en place. Pour cela, le processus de gestion du risque fiscal doit être basé sur approche rigoureuse qui permet l'incorporation des différents niveaux hiérarchiques et la coordination des actions et décisions stratégiques et opérationnelles.

Les référentiels de management de risque attestent effectivement de l'importance de la préoccupation des différentes fonctions de l'entreprise par le management du risque de l'entreprise, spécifiquement dans le cas du risque fiscal. C'est effectivement le cas pour la direction générale qui est responsable du pilotage du processus de gestion du risque, la fonction fiscale qui doit assurer la conformité aux règles fiscales et aux exigences de publication, le conseil d'administration qui assume la responsabilité de la direction stratégique de l'entreprise et la fonction d'audit interne qui doit garantir l'identification et évaluation des risques majeurs. Pourtant on constate que, le recourt aux acteurs externes surtout les conseils fiscaux et au commissaire aux comptes est occasionnellement indispensable pour assurer le respect de la réglementation fiscale en vigueur notamment au cas des opérations exceptionnelles.

BIBLIOGRAPHIE

COSO. (2017). Le management des risques de l'entreprise : Cadre de Référence.

COSO. (2004). Le management des risques de l'entreprise : une démarche intégrée à la stratégie et à la performance.

Rossignol, J.L. (2010). Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise. Revue Management & Avenir.

FERMA. (2003). Cadre de référence de la gestion des risques.

ISO/FDIS 31000. (2009). Management du risque — Principes et lignes directrices. 34 pages.

Chadefaux, M. (1987). L'audit fiscal.

OCDE. (2009). Corporate governance and tax risk management, 26 pages.

OCDE. (2004). Gestion du risque d'indiscipline fiscal : gérer et améliorer la discipline fiscale. Forum sur l'administration de l'impôt, 79 pages.

OCDE. (2008). Étude du rôle des intermédiaires fiscaux .95 pages.

OCDE. (2017). Manuel pratique d'évaluation des risques fiscaux » 104 pages.

AMF. (2010). Les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne .10 pages.

ISO/FDIS 31000. (2009). Management du risque — Principes et lignes directrices.34 pages.

Ernst & Young. (2008). Steady course uncharted waters.

Elgood. (2004). Tax Risk Management. PricewaterhouseCoopers.

Oyedele, T. (2006), Understanding and managing tax risk. PWC Nigéria.

Erle, B. (2008). Tax Risk Management and Board Responsibility. Springer.

DGI. (2019). Rapport d'activité de la Direction générale des Impôts.

CHAABITA R. & ELALAOUI H. (2021), La cartographie des risques un outil de gestion des risques en milieu hospitalier (Cas Centre Hospitalier Provincial Prince Moulay El Hassan de Nouaceur) », Revue Française d'Economie et de Gestion.