

FRAUDE

FISCALE



Par : Fayçal DERBEL

Expert-Comptable

Enseignant à l'ISG Tunis

Membre du Conseil National de la Fiscalité

## Les artifices comptables de la fraude fiscale

### INTRODUCTION

L'absence de contrepartie directe, le caractère obligatoire et les modalités de perception basées le plus souvent sur un système déclaratif, constituent les principales caractéristiques de l'impôt, mais aussi les raisons essentielles du désir des contribuables d'y échapper.

Les pratiques mises en œuvre pour se soustraire totalement ou partiellement du paiement de l'impôt sont aussi variées et diversifiées que les termes utilisés pour qualifier ces pratiques ; nous en citons, par exemple, l'évasion admise et l'évasion refusée, l'habilité fiscale, l'évitement de l'impôt, la fuite devant l'impôt, la sous-estimation fiscale, la minimisation fiscale, l'économie « sous-terrain », le refus de l'impôt, « l'antifiscalisme », les comportements fiscaux négatifs, etc...

Quelle que soit l'appellation, l'échappatoire à l'impôt est qualifié de fraude fiscale dès qu'il y a mise en œuvre de procédés, ou abstention volontaire d'accomplir une obligation avec une intention délibérée, pour échapper au paiement total ou partiel de l'impôt.

Parmi les procédés mis en œuvre, la technique comptable est la plus citée comme l'outil le plus dominant. Dans les manœuvres de la fraude fiscale, les contribuables ont fréquemment recours à la comptabilité, à travers des enregistrements, des procédés et des artifices pour éluder l'impôt. Le lien entre la fraude fiscale et la comptabilité, même s'il paraît en apparence évident, est difficile à cerner dans la

mesure où la comptabilité est tantôt considérée comme facteur de commission de la fraude, tantôt comme subissant les effets préjudiciables de celle-ci.

La complexité de ce lien est une véritable problématique que nous proposons d'analyser à travers cet article composé de trois parties.

Dans la première partie, nous aborderons l'étude des principales causes de la fraude fiscale et de ses techniques hétérogènes et variées.

Dans la deuxième partie, nous examinerons les formes de la fraude fiscale liées à la comptabilité.

Dans la troisième partie, nous examinerons l'ampleur du lien entre la fraude fiscale et la comptabilité tout en proposant quelques remèdes qui nous paraissent les plus appropriés.

### Première partie : La fraude fiscale : des causes multiples & des techniques diversifiées

Les uns le définissent comme un devoir civique et accepté pour contribuer volontairement à la couverture des dépenses publiques, les autres le perçoivent - ou du moins le sentent - comme étant une confiscation d'un effort créatif, et une spoliation légale, l'impôt est au croisement des perceptions divergentes et antagonistes. De là, les attitudes vis-à-vis de l'impôt obéissent à cette même tendance, les uns veillent scrupuleusement à l'accomplissement de ce devoir sacré sans la moindre faille, les autres s'ingénient talentueusement pour s'esquiver du paiement des impôts ou les réduire à

leur strict minimum. Ce phénomène de tergiversation, mieux connu sous l'appellation de «Fraude Fiscale» remonte aux origines de l'impôt même, les historiens ont recensé diverses astuces de minoration des impôts qui remontent au IV<sup>ème</sup> siècle avant JC.

Depuis cette ère et de tout temps, la fraude fiscale est expliquée - mais non justifiée - par une multitude de causes (§ I) et mise en œuvre à travers un ensemble de techniques variées et diversifiées (§ II).

### I- Le pourquoi de la fraude

Adam Smith dans son ouvrage «Essai sur la richesse des nations», établit quatre règles fondamentales pour ne pas tomber dans l'arbitraire fiscal qui conduit vers toutes les manœuvres de fraude.

Nous examinerons successivement ces règles tout en démontrant que toute violation constitue en soi, une cause de fraude fiscale.

**1<sup>ère</sup> règle :** «Equality» (égalité) - Cette règle suppose une contribution de chacun aux dépenses de l'Etat en proportion de ses facultés et du revenu dont il jouit sous la protection de l'Etat.

Cette règle se trouve altérée par les phénomènes qui suivent et qui constituent de véritables causes de la fraude :

- Inadaptation du système fiscal.
- Forte pression fiscale pour une catégorie socio-professionnelle de contribuables (exemple : les salariés).
- Prépondérance des impôts sur la consommation.

**2<sup>ème</sup> règle :** «Certainly» (certitude) - Cette règle suppose que l'impôt dû par le contribuable est certain et non arbitraire. Le montant de l'impôt, son échéance et le mode de son paiement doivent être précis, certains et circonstanciés.

Cette règle se trouve altérée par les phénomènes suivants qui constituent de véritables causes de la fraude :

- Instabilité de la norme fiscale.
- Abondance et prépondérance de la doctrine administrative.

**3<sup>ème</sup> règle :** «Convenience» (Commodité) - Cette règle suppose que l'impôt soit calculé, liquidé et perçu selon les modalités et modes que l'on peut présumer les plus commodes pour le contribuable. Cette règle se trouve altérée par les phénomènes suivants qui constituent de véritables causes de la fraude :

- «L'anesthésie fiscale» lorsque l'impôt devient indolore par le poids et la prépondérance des retenues à la source - James Buchanan (prix nobel d'économie en 1986) n'a pas manqué de dénoncer ce mécanisme qu'il qualifie d'«illusion fiscale».

- La prépondérance et le poids des avances sur l'impôt dû.

**4<sup>ème</sup> règle :** «economy» (Economie) - Selon cette règle, tout impôt doit être conçu de manière qu'il fasse sortir des mains des contribuables, exactement ce qui leur est demandé à travers des mécanismes d'imposition rationnels et équitables. Cette règle se trouve altérée par les phénomènes suivants qui constituent de véritables causes de fraude :

- La situation de butoir.
- La rémanence fiscale.

À ces causes, pour lesquelles nous avons établi des liens avec les règles d'Adam Smith, s'ajoutent d'autres causes que nous pouvons qualifier de «générales» et qui sont :

- L'appât du gain ;
- Les mentalités ;
- Le goût du risque.

Ces éléments constituent autant de facteurs qui favorisent la fraude. Celle-ci suppose la mise en œuvre de certaines techniques que nous examinerons dans le paragraphe suivant.

### II- Les techniques de la fraude

Les techniques de la fraude fiscale sont d'autant plus variées, nombreuses et diversifiées qu'elles se multiplient et évoluent avec le temps sous l'effet d'imagination et d'ingéniosité des fraudeurs.

Dresser une liste exhaustive des techniques usitées pour éluder l'impôt est une mission impossible et dépasse le cadre de cette étude.

Nous nous limitons dans le cadre de cet article à présenter une classification de ces techniques en guise d'une analyse détaillée des manœuvres liées à la comptabilité, qui sera présentée dans la deuxième partie.

Nous pouvons distinguer trois principales catégories de techniques comprenant les manœuvres les plus fréquentes et les plus courantes.

### 1- La dissimulation matérielle

Cette catégorie regroupe un ensemble de techniques permettant d'éviter l'impôt et qui ne transitent pas nécessairement par des manipulations comptables. Le plus souvent, il s'agit de techniques rudimentaires qui n'appellent pas une technicité ou une parfaite maîtrise de la réglementation régissant l'entreprise, ses activités et son régime juridique et fiscal.

Cette forme de fraude trouve un terrain propice dans la prolifération du secteur informel, de la contrebande, de l'opacité des flux économiques et notamment les transactions liées à l'importation et aux circuits de distribution.

La dissimulation matérielle englobe une multitude de techniques qui conduisent vers une même finalité : échapper totalement ou partiellement au paiement de l'impôt.

À titre indicatif et non limitatif, nous pouvons citer les exemples suivants :

- Exercice professionnel sans identification fiscale (dans la clandestinité) ;
- Non déclaration d'une partie du chiffre d'affaires : c'est le cas par exemple de l'entreprise de bâtiment qui dissimule toutes les opérations réalisées avec des particuliers (construction de locaux à usage d'habitation...) ;
- Facturation de complaisance (fausses factures ou factures fictives) ;
- Minoration du prix d'acquisition (pour les droits d'enregistrement) ou de cession (pour la plus-value immobilière) d'un bien immobilier ;
- Non déclaration de revenus (loyer, commissions, honoraires de médecins) servis par des particuliers personnes physiques et n'ayant pas supporté de retenue à la source.

### 2- La dissimulation liée à des opérations internationales

Cette dissimulation est le plus souvent l'œuvre des grandes entreprises et des multinationales qui ont recours à un éventail de techniques et de mécanismes illicites pour réduire la facture fiscale.

Les autorités nationales agissent de manière individuelle ou de concert (G 20 par exemple) en se livrant à une lutte sans merci contre les paradis fiscaux et les pratiques fiscales dommageables.

Dans cette course effrénée entre ces deux parties antagonistes qui font «le chat et la souris», les dispositifs de lutte contre les diverses formes de fraude se multiplient (exemple : article 51 de la loi de finances pour l'année 2010) mais également les manœuvres frauduleuses prennent de plus en plus de l'ampleur ; nous citons à titre d'exemples :

- La déclaration des activités dans les paradis fiscaux qui permet à la fois l'opacité et la faible imposition ;
- La manipulation des prix de transfert intra-groupe et la fausse facturation entre entreprises ;
- La rémunération de services fictifs : Assistance technique, dépenses du siège, frais de représentation...

### 3- La dissimulation comptable

Dans cette catégorie, la fraude passe inévitablement par la comptabilité, celle-ci est dans certains cas objet d'altération ; dans d'autres, elle est considérée comme outil de commission d'irrégularités fiscales.

Du moment où le lien entre la fraude fiscale et la comptabilité constitue la problématique de cette étude, nous analyserons tous les aspects y afférents dans la deuxième partie qui suit.

## Deuxième partie : Les formes de la fraude liée à la comptabilité

La comptabilité de l'entreprise est une technique d'enregistrement des transactions, des faits et des instruments en vue de produire une information utile et sincère donnant une image fidèle de la situation de l'entreprise, de ses performances et de sa conduite financière.

La législation fiscale met à la charge de certaines catégories de contribuables l'obligation de tenir une comptabilité et de déposer à l'appui de leurs déclarations fiscales des états financiers établis à partir d'une comptabilité régulière et probante. Dans ce cas, la comptabilité sert de base pour la détermination de l'assiette des impôts, leur liquidation et la justification de l'accomplissement de certaines obligations fiscales (retenue à la source, déclaration de rémunérations servies...).

De là, nous relevons un lien direct et prépondérant entre la comptabilité et les manœuvres de la fraude fiscale. La question que l'on peut se poser consiste à préciser la causalité de ce lien.

Autrement dit, est-ce que la comptabilité subit les effets «polluants» des manœuvres de la fraude fiscale ou au contraire, la comptabilité est dite «créative» en constituant un facteur de commission de la fraude fiscale. Les deux thèses paraissent vérifiées, et il convient de déterminer l'ampleur et l'étendue de chacune d'elles.

### **I- La comptabilité subit les irrégularités fiscales**

Alors qu'on a le plus souvent tendance à croire que la comptabilité est un outil pour commettre des infractions fiscales et qu'elle constitue un moyen privilégié qui permet d'éluider l'impôt, l'examen du lien entre la comptabilité et les irrégularités fiscales permet de faire le constat opposé : une comptabilité qui n'est pas à l'origine des irrégularités fiscales, mais qui est plutôt affectée, voire altérée et «polluée» par lesdites irrégularités.

Dans cette catégorie d'irrégularités, nous pouvons relever une série d'opérations et de manœuvres qui sans être suscitées ou provoquées par la comptabilité, sont plutôt à l'origine d'altération de celle-ci qui perd ses caractéristiques de régularité, de sincérité et de fidélité.

Ainsi, l'on se pose la question pour savoir en quoi la comptabilité aurait permis une minoration du chiffre d'affaires à travers des ventes sans factures ? Autrement dit, un dirigeant impudent et peu scrupuleux peut-il se faire prévaloir de sa comptabilité comme étant l'outil de base pour commettre des manœuvres fiscales frauduleuses ? La réponse est bien entendu négative.

La comptabilité n'est ni l'origine ni le déclic des irrégularités fiscales, elle en subit les effets à travers la perte de ses qualités fondamentales.

Les irrégularités fiscales relevant de cette catégorie sont très nombreuses, l'on peut relever les plus fréquentes d'entre elles et qui sont au nombre de huit que nous développons ci-après.

#### **1- Minoration du chiffre d'affaires**

Plusieurs mécanismes «extra-comptables» permettent de minorer le chiffre d'affaires : ventes sans factures, dissimulation de factures, minoration des tarifs facturés...

Ces manœuvres permettent de minorer la TVA collectée (donc moins de TVA à payer) ainsi que les bénéfices soumis à l'impôt.

#### **2- Majoration des charges**

La majoration des charges qui a pour finalité la réduction des bénéfices soumis à l'impôt, est opérée à travers la constatation de charges fictives qui n'ont jamais été engagées ou la prise en compte de charges non liées à l'exploitation et inhérentes au dirigeant ou à une tierce personne.

#### **3- Minoration des stocks**

Dans plusieurs entreprises, la valeur des stocks finaux est fixée en fonction du niveau souhaité du résultat de l'exercice. Cette valeur est une variable «aléatoire» et «à géométrie variable» sur laquelle il est facile d'agir en vue de fixer les autres paramètres.

Ceci aurait systématiquement pour effet l'établissement de comptes non réguliers et ne traduisant pas fidèlement la situation financière et les performances de l'entreprise.

#### **4- Récupération de TVA non déductible**

Cette récupération illicite permet de faire diminuer la TVA à payer et accessoirement, de réduire les charges. Elle est opérée soit à travers la récupération de TVA expressément exclue du droit à déduction soit à travers la récupération de TVA non imputable à l'entreprise.

Comme cette récupération se traduit par la constatation de charges ou d'actifs fictifs, elle altère de manière significative les données comptables.

### 5- Constatation d'actifs en charges

Plusieurs dépenses générant des avantages économiques futurs au profit de l'entreprise et répondant aux conditions de prise en compte d'actifs, sont constatées en charges en vue de réduire les bénéfices et les impôts qui en résultent.

De là, les comptes de charges, de résultat et d'actifs immobilisés se trouvent altérés et la comptabilité devient irrégulière.

### 6- Imputation erronée des charges

Certaines charges engagées par l'entreprise sont enregistrées dans des comptes inappropriés en vue d'éviter une imposition. C'est le cas des charges salariales qui, au lieu qu'elles soient enregistrées en charges du personnel, sont constatées en services extérieurs pour éviter le paiement des taxes sur les salaires : TFP et FOPROLOS.

### 7- Opérations intra-groupe

Dans certains cas, les opérations effectuées entre des sociétés appartenant au même groupe ou ayant les mêmes structures du capital n'ont ni fondement juridique ni réalité économique, elles visent plutôt l'allègement illicite de la charge fiscale, le bénéfice indu d'abattement ou tout autre subterfuge pour éluder l'impôt. Il s'agit par exemple, de frais de gestion facturés par une société soumise à un taux réduit d'imposition ou disposant de report déficitaire, à une autre société soumise à l'impôt selon le droit commun.

### 8- Charges inhérentes à l'exploitant

La ligne de démarcation entre les dépenses propres à l'exploitant et celles pouvant être rattachées à l'entreprise est souvent difficile à établir ; il s'agit des frais de mission à l'étranger : participation aux foires, congrès et formation, etc...

Certains dirigeants ont tendance à faire supporter l'entreprise toutes les dépenses qu'ils engagent, même celles qui ont un caractère purement personnel ou qui sont engagées au profit des membres de la famille.

La comptabilité se trouve alors altérée, les comptes ne sont plus jugés réguliers et sincères et ne traduisent plus fidèlement la situation financière de l'entreprise. La comptabilité a subi les conséquences de ces irrégularités fiscales qui ont causé son altération sans qu'elle n'en soit à l'origine de ces opérations.

Il ne s'agit nullement pour ces cas, d'artifices comptables ayant conduit vers une fraude fiscale, mais plutôt d'artifices et manœuvres de fraude devant être traduits en comptabilité qui se trouve alors altérée.

## II- La comptabilité dite créative : outil de "commission" d'irrégularités fiscales

La comptabilité peut servir de moyen pour procéder à des manœuvres frauduleuses en vue d'éluder l'impôt à travers des traitements et des enregistrements comptables spéciaux et altérés.

Dans ces cas, la comptabilité sert d'outil pour la commission des irrégularités fiscales. Autrement dit, ce sont les enregistrements comptables, bien entendu erronés et non fondés, qui provoquent la manœuvre frauduleuse, celle-ci n'aurait pas pu être opérée et commise, n'eût été la comptabilité qui s'y prêtait parfaitement.

Dans cette catégorie, nous pouvons relever le recours au compte-courant associé (ou compte de l'exploitant lorsqu'il s'agit d'une entreprise individuelle), l'utilisation du compte «Modifications comptables», les changements de méthodes et d'estimation, les transferts de charges et plusieurs autres artifices constitutifs de manœuvres frauduleuses.

### 1- Le recours au compte-courant associé

Le compte-courant associé est censé enregistrer les opérations monétaires entre la société et l'associé : Avance faite par (ou au profit de) celui-ci ; sommes dues à l'associé au titre de dividendes non encore encaissés...

Il se trouve que ce compte peut être débité pour des encaissements ne pouvant pas être dissimulés et ne correspondant pas à une avance de fonds consentie par l'associé, mais plutôt à un chiffre d'affaires ou à une cession de déchets, d'immobilisations ou autres. Dans ce cas, n'eût été le recours abusif au compte-courant associé, la fraude fiscale n'aurait pas été commise.

### 2- Le compte «modifications comptables»

Le compte 128 «Modifications comptables» enregistre les effets de changement des méthodes et corrections d'erreurs qui devraient affecter directement les capitaux propres d'ouverture.

L'utilisation abusive de ce compte conduit à y enregistrer des dettes vis-à-vis des tiers et qui sont définitivement

acquises au profit de l'entreprise. L'annulation de ces dettes (devenues fictives) est imputée directement au crédit du compte «Modifications comptables» au lieu de transiter par le compte «gains ordinaires» qui serait soumis à l'impôt puisqu'il constitue une composante du résultat de l'exercice.

### 3- Les changements de méthodes comptables et les changements d'estimation

Le domaine d'application des changements de méthodes comptables et des changements d'estimation est bien défini et précisé par les normes comptables et particulièrement la NCT 11 « Modifications comptables». Ce domaine délimite des situations devant donner lieu à un changement de méthode à savoir l'amélioration de la qualité de l'information ou le respect des dispositions introduites par une nouvelle norme. Celles qui doivent conduire vers un changement d'estimation ou une correction d'erreur fondamentale sont également bien précisées dans ladite norme.

Il arrive que l'entreprise opère un changement de méthode ou un changement d'estimation qui ne répond qu'à l'impératif de réduire les assiettes imposables et éluder l'impôt. Ces changements peuvent couvrir plusieurs domaines, comme il est indiqué dans le tableau ci-après.

Changement	Mécanisme	Impact
• Méthode de valorisation des stocks	• Adopter une nouvelle méthode d'évaluation FIFO/ CMP...	• Diminuer la valeur des stocks finaux
• Appliquer la décote directe (au lieu d'une provision)	• Déduire la dépréciation directement de la valeur des stocks	• Diminuer la valeur des stocks finaux
• Adopter un nouveau mode d'amortissement	• Calculer la dotation selon une autre méthode (dégressif, linéaire...)	• Augmenter la dotation de l'exercice.

### 4- Les transferts de charges

Au sens large du terme, les transferts de charges couvrent aussi bien la réfaction de charges engagées par l'entreprise pour qu'elles soient supportées par d'autres entités, que l'affectation d'une quote-part de ces charges aux postes d'actifs immobilisés lorsque celles-ci ont concouru directement à la réalisation de ces actifs (production immobilisée).

Si les transferts de charges pour d'autres entités doivent être justifiés par des éléments probants tels que les clefs de répartition, l'affectation de ces charges aux postes d'actifs immobilisés dépend de la fiabilité de la comptabilité analytique. Ce système d'information n'est pas obligatoire et n'est soumis à aucune réglementation spécifique quant au fond ou à la forme.

Il arrive que le volume des charges inhérent à la création d'une immobilisation et inclus dans son coût, soit déterminé compte tenu de considérations fiscales en essayant de les minorer pour un gain d'impôt immédiat.

### Troisième partie : Comptabilité & fraude fiscale : ampleur & remèdes

Nous avons précisé dans les précédentes parties que le phénomène de la fraude tire ses origines de différentes formes de manœuvres et de dissimulations. Les unes n'ont aucun lien avec la comptabilité et sont opérées même dans le cas où le contribuable n'est pas soumis à l'obligation de tenir une comptabilité, les autres par contre, ont comme soubassement des enregistrements comptables.

Ces enregistrements peuvent revêtir l'une de ces deux formes :

- Soit ils traduisent la manipulation qui a pour finalité d'éluder l'impôt et dans ce cas, la comptabilité ne peut guère être «accusée» d'avoir permis ou encore favorisé le phénomène de la fraude fiscale, bien au contraire, elle «subit» ce phénomène et les préjudices qui en découlent puisque les manœuvres en question impliquent une altération de la comptabilité et la production d'états financiers qui ne sont ni réguliers ni fiables.

- Soit ils servent de moyen pour opérer les manœuvres frauduleuses, ils sont alors considérés comme «facteurs de commission» de ces manœuvres qui n'auraient pas été opérées s'il n'y avait pas des procédés et des pratiques comptables appropriés.

Pour pouvoir proposer les remèdes aux problèmes posés par les liens entre la comptabilité et la fraude, il convient de mesurer et d'apprécier la fréquence et l'étendue des deux formes de liens.

### I- Etendue et ampleur des types de liens

Nous avons apprécié l'étendue et l'ampleur des formes de la fraude liée à la comptabilité, à travers

l'examen de huit arrêts du tribunal administratif et vingt arrêtés de taxation d'office et qui soulèvent des irrégularités fiscales ayant pour origine la comptabilité de l'entreprise.

Dans ce cadre, nous avons distingué entre les irrégularités fiscales qui font partie de la première forme de liens c'est-à-dire qui ont altéré la comptabilité sans que celle-ci n'en soit à l'origine, et celles qui ont été provoquées à partir de la comptabilité, qui constitue alors la source de commission.

La synthèse des constatations relevées peut être présentée à travers les deux tableaux qui suivent :

### 1- Les arrêts du tribunal administratif

N° Aff	Date	Nature du redressement	Conséquences	Type
36683	22/05/06	Distribution occulte à travers le compte-courant associés	Imposition des sommes en question	2
35779	13/11/06	Abandon d'une partie du chiffre d'affaires au profit des clients non assimilée à une remise	Redressement	1
36575	28/05/07	Documents comptables non probants	Rejet de comptabilité	1
35803	25/06/07	Renonciation aux intérêts sur crédit	Redressement	1
36441	03/12/07	Minoration du chiffre d'affaires	Rejet de comptabilité	1
36068	31/12/07	Manœuvre frauduleuse à travers une fusion absorption d'une filiale	Redressement	2
36152	31/12/07	Minoration du chiffre d'affaires	Redressement	1
37427	25/02/08	Opérations fictives / dissimulation	Rejet de comptabilité	1

### 2- Les arrêtés de taxation d'office

Nature de l'irrégularité	Conséquences	Nombre	Type
Minoration du chiffre d'affaires (recoupement, reconstitution et autres)	Redressement	14	1
Charges non déductibles (non liées à l'exploitation / non justifiées)	Redressement	07	1

Nature de l'irrégularité	Conséquences	Nombre	Type
Documents et enregistrements comptables non probants	Rejet de comptabilité	05	1
Manipulations comptables à travers les transferts de charges et les charges reportées	Redressement	02	2
Incorporation de la réserve spéciale de réévaluation dans le capital	Redressement	01	1
Origine non justifiée du compte-courant	Redressement	03	2
<b>Total</b>		<b>32</b>	

L'arrêt de taxation d'office soulève le plus souvent plus d'une irrégularité, raison pour laquelle, pour 20 arrêtés examinés, nous avons pu recenser 32 irrégularités.

De ces deux tableaux, nous pouvons tirer les constatations suivantes :

1- Le nombre d'irrégularités pour lesquelles la comptabilité était un facteur de commission est de deux pour huit arrêtés du tribunal administratif et de 5 pour les 32 irrégularités relevées à partir des arrêtés de taxation d'office soit un total de 7 cas sur 40 (soit 17,5%).

Les autres cas représentant 82,5% correspondent à des irrégularités qui n'ont pas été provoquées par des procédés comptables, mais qui ont plutôt donné lieu à une altération de la comptabilité qui perd ainsi sa valeur probante.

2- Les cas de minoration du chiffre d'affaires détectés à travers des recoupements, des reconstitutions ou autre moyen sont relativement nombreux, puisqu'ils représentent 40% de l'ensemble des irrégularités relevées (16 cas sur 40).

Ceci démontre bien que dans leurs manœuvres frauduleuses, les contribuables ont recours à des procédés simples, candides et abêtis.

3- Le nombre réduit de cas dans lesquels la comptabilité a été considérée comme «facteur de commission» permet de confirmer que la comptabilité n'est pas une source de la fraude fiscale, elle en est plutôt «l'objet» ; par conséquent, toute solution pour lutter contre la fraude doit être recherchée en dehors des mesures de refonte ou de remèdes au système comptable.

## II- Les remèdes proposés

Comme il a été ci-avant précisé, les manœuvres comptables qui constituent un moyen de commission de la fraude fiscale sont en nombre très réduit. Dans l'échantillon de taxation (arrêts du tribunal administratif et arrêtés de taxation d'office), ce type de fraudes qui ont comme source des procédés comptables, ne représente que 17,5% de l'ensemble des irrégularités relevées.

Ceci justifie bien le fait que dans toutes solutions recherchées pour lutter contre la fraude fiscale, le système comptable ne doit faire l'objet ni de refonte ni de correction en dehors des mesures de mise en conformité avec le référentiel international.

Dans ce cadre, nous estimons que les solutions de lutte contre la fraude fiscale liée à la comptabilité doivent être recherchées à travers les pistes suivantes :

**1-** La mise en œuvre des sanctions fiscales pénales prévues par le code des droits et procédures fiscaux

Certaines sanctions prévues par le CDPF ne sont pas, selon notre connaissance, mises en application dans la pratique. Est essentiellement visée dans ce cadre, la sanction prévue par l'article 106 et portant sur la publication des jugements et arrêts prononcés en matière fiscale à l'encontre des personnes ayant fait l'objet durant les cinq années antérieures à leur prononcée, de jugements ou d'arrêtés similaires.

**2-** Institution d'une sanction pénale corporelle pour défaut de tenue de comptabilité ou refus de sa communication

Dans l'état actuel des textes, (article 97 du CDPF), seule une amende de 100 D à 10.000 D est prévue pour cette infraction. La sanction pénale corporelle n'est prévue qu'en cas de récidive.

Un durcissement de la sanction pour ce type d'infraction aurait pour effet de réduire les cas de défaut de comptabilité et de refus de sa communication.

**3-** Suppression du seuil de 30% pour l'application des sanctions prévues par l'article 101 du CDPF, concernant les dissimulations portant sur la TVA et les droits de consommation.

**4-** Poursuivre les efforts de mise en conformité du système comptable avec le référentiel international (IAS / IFRS) nonobstant les distorsions entre les deux logiques. Une logique basée sur un formalisme strict des règles précises définissant les modalités d'imposition et une autre tournée vers une approche purement économique privilégiant la réalité sur la forme.

La «cohabitation» des deux logiques est possible et envisageable, tout en maintenant la règle de la connexion. Celle-ci présente l'avantage d'alléger les traitements, d'éviter les dualités des supports qui est une source de confusion pour les lecteurs des états financiers et de faciliter les opérations de contrôle.

## CONCLUSION

La problématique qui a été traitée dans le cadre de cette étude porte principalement sur le fait de savoir si la technique comptable procure au contribuable des opportunités de fraude.

La réponse à cette question nous a conduit vers l'analyse du lien entre la comptabilité et la fraude fiscale en examinant les deux formes essentielles de fraude liées à la comptabilité.

Dans la première forme, la comptabilité «subit» les irrégularités fiscales, sans qu'elle n'en soit ni à l'origine ni la cause de la fraude. Elle se trouve altérée par l'effet des manœuvres de la fraude.

La deuxième forme est celle où la comptabilité sert d'outil et d'instrument pour éluder l'impôt. La comptabilité est alors un facteur d'accomplissement de la fraude.

L'étude menée dans la troisième partie de cette étude a montré que les cas relevant de la première forme de lien, c'est-à-dire où la comptabilité subit les irrégularités sont nettement plus fréquents (82,5%) que ceux relevant de la deuxième forme (17,5%).

Nous en déduisons que **toute solution pour lutter contre la fraude fiscale doit être recherchée en dehors de la refonte comptable. Celle-ci ne doit être envisagée que pour l'adoption du référentiel comptable international et la conformité avec celui-ci.**