

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL

AUDIT INTERNE DES PROCESSUS LIÉS À LA GESTION DES RISQUES
FISCAUX AU SEIN DES ENTREPRISES CANADIENNES

MÉMOIRE
PRÉSENTÉ
COMME EXIGENCE PARTIELLE
DE LA MAÎTRISE ÈS SCIENCES DE LA GESTION

PAR
SALMA CHARIFA KARTOUT

MAI 2020

UNIVERSITÉ DU QUÉBEC À MONTRÉAL
Service des bibliothèques

Avertissement

La diffusion de ce mémoire se fait dans le respect des droits de son auteur, qui a signé le formulaire *Autorisation de reproduire et de diffuser un travail de recherche de cycles supérieurs* (SDU-522 – Rév.07-2011). Cette autorisation stipule que «conformément à l'article 11 du Règlement no 8 des études de cycles supérieurs, [l'auteur] concède à l'Université du Québec à Montréal une licence non exclusive d'utilisation et de publication de la totalité ou d'une partie importante de [son] travail de recherche pour des fins pédagogiques et non commerciales. Plus précisément, [l'auteur] autorise l'Université du Québec à Montréal à reproduire, diffuser, prêter, distribuer ou vendre des copies de [son] travail de recherche à des fins non commerciales sur quelque support que ce soit, y compris l'Internet. Cette licence et cette autorisation n'entraînent pas une renonciation de [la] part [de l'auteur] à [ses] droits moraux ni à [ses] droits de propriété intellectuelle. Sauf entente contraire, [l'auteur] conserve la liberté de diffuser et de commercialiser ou non ce travail dont [il] possède un exemplaire.»

REMERCIEMENTS

Mes remerciements vont d'abord à ma directrice de recherche, Mme Lisa Baillargeon, pour avoir accepté de m'encadrer. Je la remercie de m'avoir accordé son aide, son temps et sa patience. Je la remercie également pour ses conseils précieux et son implication pour mener à bien ce projet de recherche.

Je dédie ce mémoire à ma mère qui a toujours été mon plus grand soutien moral, à mes frères et à mes ami(e) s pour leurs encouragements

TABLE DES MATIÈRES

REMERCIEMENTS	i
LISTE DES SIGLES, DES ABRÉVIATION ET DES ACRONYMES	v
LISTE DES TABLEAUX.....	vi
RÉSUMÉ	vii
INTRODUCTION	1
CHAPITRE I.....	5
REVUE DE LA LITTÉRATURE.....	5
1.1 Introduction	5
1.2 Gestion des risques.....	5
1.3 Gestion des risques fiscaux internationaux	13
1.3.1 Gestion des risques fiscaux et contrôle interne.....	14
1.3.2 Gestion de risque fiscale et prix de transfert.....	15
1.3.3 Gestion de risque fiscale et administration fiscale.....	17
1.4 Gestion des risques fiscaux canadiens	20
1.5 Conclusion	24
CHAPITRE II	26
CADRE THÉORIQUE	26
2.1Introduction	26
2.2Définition du risque fiscal.....	26
2.3Problématique	28
2.4Méthodologie	29
2.4.1 Approche théorique.....	30
2.4.2 Approche terrain	31
2.4.3 Approche légale	33
2.5 Conclusion	36
CHAPITRE III	37

ANALYSE DES RÉSULTATS.....	37
3.1 Introduction.....	37
3.2 Analyse des rapports annuels.....	37
3.3 Analyse du questionnaire.....	55
3.4 Analyse des causes de jurisprudence.....	63
3.4.1 Cause Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc.....	64
3.4.1.1 Analyse de la jurisprudence.....	64
3.4.1.2 Analyse des rapports annuels.....	66
3.4.1.3 Lien entre la gestion du risque fiscal et la jurisprudence.....	67
3.4.2 Cause Jurisprudence Bombardier inc.....	68
3.4.2.1 Analyse de la jurisprudence.....	68
3.4.2.2 Analyse des rapports annuels.....	70
3.4.2.3 Lien entre la gestion de risque et la jurisprudence :.....	71
3.4.3 Cause jurisprudence Shell Canada Limitée.....	71
3.4.3.1 Analyse de la jurisprudence :.....	71
3.4.3.2 Analyse des rapports annuels.....	73
3.4.3.3 Lien de la gestion de risque et la jurisprudence :.....	73
3.4.4 Cause jurisprudence Kruger.....	74
3.4.4.1 Analyse de la jurisprudence.....	74
3.4.4.2 Analyse des rapports annuels.....	75
3.4.4.3 Lien entre la gestion de risque fiscal et la jurisprudence :.....	75
3.4.5 Cause jurisprudence George Weston Limitée.....	75
3.4.5.1 Analyse de la jurisprudence.....	75
3.4.5.2 Analyse des rapports annuels.....	76
3.4.5.3 Lien entre la gestion de risque et la jurisprudence.....	77
3.5 Conclusion.....	80
CHAPITRE IV.....	81
RECOMMANDATIONS.....	81
4.1 Introduction.....	81
4.2 Recommandations.....	82
4.2.1 La charte d'audit interne.....	84
4.2.2 Les dépenses diverses.....	87
4.2.3 Les contrôles internes.....	90
4.2.4 La communication à l'interne.....	94
4.2.5 Les lois fiscales.....	97
4.2.6 Le prix de Transfert.....	99

4.2.7 Les vérifications fiscales.....	102
4.2.8 Les causes de jurisprudences	105
4.2.9 L'évasion fiscale	107
4.2.10 Les transactions complexes/ inhabituelles	110
4.3 Conclusion	112
CONCLUSION.....	114
ANNEXE 1 COURRIEL ENVOYÉ LORS DE LA PREMIÈRE PRISE DE CONTACT AVEC 50 AUDITEURS INTERNES DE GRANDES ENTREPRISES CANADIENNES	119
ANNEXE 2 COURRIEL ENVOYÉ AUX AUDITEURS INTERNES POUR COLLECTE DE DONNÉES PAR MOYEN DE QUESTIONNAIRE	120
ANNEXE 3 LISTE DES SOCIÉTÉS SÉLECTIONNÉES SUR LE SITE SEDAR.....	121
ANNEXE 4 CERTIFICAT D'ÉTHIQUE	122
BIBLIOGRAPHIE	123

LISTE DES SIGLES, DES ABRÉVIATION ETDES ACRONYMES

APFF	Association de Planification Fiscale et Financière
ARC	Agence du Revenu du Canada
ATO	Australian taxation office
CPA	Comptables Professionnels Agréés
COSO	Référentiel de contrôle interne
EBITB	Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices
EY	Ernest Young
IFACI	Institut français de l'audit et du contrôle internes
IIA	Institut international des auditeurs internes
IRS	Internal Revenue Service
OCDE	Organisme de Coopération et de Développement Économique
PWC	Pricewaterhouse Coopers
RQ	Revenu Québec
SEDAR	Système électronique de données, d'analyse et de recherche
STN	Société Transnationale

LISTE DES TABLEAUX

Tableau	Page
3.1 Tableau 1 : Caractéristique du risque fiscal, conséquences et procédures de la gestion du risque fiscal	38
3.2 Tableau 2 : Caractéristique du risque pour les 15 entreprises de l'échantillon.....	47
3.3 Tableau 3 : Sommaire des réponses obtenues (18%).....	56
4.1 Tableau 4 : Sommaire des problématiques, des impacts et des recommandations.	82

RÉSUMÉ

Le but de ce mémoire est de démontrer l'importance de l'audit interne pour assurer une gestion efficace des risques liés à la fiscalité. Également, cette recherche est basée sur une approche tripartite qui permet de comprendre les différents risques fiscaux existants, de les évaluer et d'identifier les processus mis en place à cet effet. Ainsi, les résultats de la recherche permettraient aux entreprises canadiennes de mieux contrôler le risque dans le cadre de leurs missions d'audit interne en lien avec la fiscalité.

Dans notre étude théorique, nous nous sommes référés aux recherches scientifiques et aux études réalisés par les grands cabinets comptables au Canada et à l'international. Dans le cadre pratique, nous avons évalué les processus liés à la gestion des risques fiscaux suivant trois approches. La première est fondée sur l'analyse des rapports annuels d'un échantillon de 15 grandes entreprises canadiennes qui nous a permis d'identifier les risques fiscaux les plus élevés et la gestion de risques mise en place à cet effet. La seconde est fondée sur un questionnaire composé de 14 questions destinées aux auditeurs internes ainsi que sur une entrevue avec une experte en fiscalité qui nous a permis de comprendre la réticence et l'incompréhension de la gestion des risques fiscaux par certains auditeurs internes. La troisième approche est constituée de l'analyse de cinq causes de jurisprudence canadiennes qui nous a révélé le rôle et l'importance des tribunaux dans le cadre des litiges fiscaux.

Les résultats obtenus de cette triple analyse ont permis de démontrer que l'absence ou la négligence des processus liés à la gestion des risques fiscaux génère des problématiques dont un impact sur l'ensemble des activités de l'entreprise. Suite à la détection de dix problématiques, nous avons suggéré une série de recommandations dont l'objectif est d'assurer une gestion des risques efficace au sein des entreprises canadiennes. De même, cette recherche contribue à développer le modèle de gestion des risques fiscaux et à solliciter fortement le conseil d'administration et la haute direction des entreprises canadiennes d'intégrer la fiscalité dans leur charte d'audit interne.

Mots clés : risques fiscaux, gestion des risques fiscaux, audit interne, vérification fiscale.

INTRODUCTION

Une grande partie des entreprises à travers le monde, aujourd'hui, font face à des risques liés à la fiscalité qui sont devenus des risques majeurs pour les entreprises, tel qu'indiqué par *Ernst Young* (EY, mai 2014). Ces risques fiscaux peuvent être sous forme de taux d'imposition élevés pour certains secteurs d'activité ou des audits effectués par les autorités fiscales donnant lieu à des résultats imposables plus élevés à ce qui a été prévu.

Également, ces risques fiscaux peuvent avoir de lourdes conséquences comme d'importantes pénalités à payer qui peuvent affecter la pérennité des entreprises et l'économie en générale. D'ailleurs, de nombreux gouvernements sont pénalisés par la perte importante des recettes publiques qui auraient permis d'améliorer les services auprès des populations (Masclat et al., 2013).

À cet effet, la mise en place des processus pour une meilleure gestion des risques fiscaux permettrait d'atténuer de nombreux risques, y compris les risques de litige fiscal auxquels pourraient faire face les entreprises canadiennes en cas de désaccord avec les autorités fiscales. Toutefois, ces processus doivent se conformer aux exigences des lois fiscales, s'adapter aux changements et aux lois régies par les différents pays dans lesquels l'entreprise est active. Ces processus ont pour objectif de donner plus de crédibilité aux entreprises auprès de leurs parties prenantes.

Même si les grandes entreprises ont adopté des processus de gestion de risque, il reste qu'elles n'ont pas eu les résultats souhaités, c'est-à-dire un niveau de risque à 0 et

c'est ce qui a été mentionné dans les différents rapports annuels. À titre d'exemple le Rapport annuel de CO2 Solutions inc. (2017) indique que :

« Tous les systèmes de contrôle, peu importe la qualité de leur conception, comportent des limites inhérentes, y compris la possibilité d'une erreur humaine ou de manœuvres visant à contourner ou à éviter l'application de ces contrôles et procédures » (p.41).

De nombreuses études confirment que le risque fiscal est l'un des risques les plus inquiétants pour les entreprises, mais également pour l'administration fiscale. Comme l'écrit Karen Boll(2014) :

« Malgré la maîtrise de ces techniques par les inspecteurs des impôts, il est difficile pour les inspecteurs de documenter une activité économique non déclarée, car les citoyens usent d'une grande créativité à la fois pour développer des opérations de dissimulation sournoises et pour tenter de rendre leurs activités imposables invisibles » (p. 1)¹.

En conséquence, les processus d'audit fiscal devraient continuer à se développer, car les contribuables trouvent encore des moyens de dissimuler leurs revenus. À cet effet, nous comprenons que « le premier principe fondamental de la responsabilité sociale des entreprises doit être de payer leur juste part d'impôts là où elles opèrent ».¹ Toutefois, une étude effectuée par ESG UQAM a démontré que 71 % des entreprises canadiennes ne paient pas ou paient moins leur impôt réellement dû². Par risque fiscal, nous entendons que les entreprises ne paient pas leur d'impôt conformément

¹Traduit de: The tax administration uses these various investigation techniques to provide evidence of who is working, when people are working and who is selling and purchasing goods. Despite tax inspectors' mastery of these techniques, it is notoriously difficult for inspectors to document unreported economic activity, because citizens employ considerable creativity both in developing sly concealment operations and in trying to make their taxable activities invisible.

¹<https://www.letemps.ch/economie/evasion-fiscale-finir-chantage-multinationales>. Consulté en mai 2018

²<https://www.ledevoir.com/economie/361076/les-grandes-entreprises-ne-paient-pas-assez-d-impot-selon-une-etude>. Consulté en mai 2018

aux lois fiscales en vigueur, tel qu'indiqué par l'*Association de planification fiscale et financière* (APFF, 2014). Afin d'évaluer et de contrôler ce risque fiscal, il est nécessaire d'intégrer des processus de gestion des risques au sein des organisations. Tel que défini dans le *International Tax review* (2013) :

« Il y a un besoin d'une structure prédéterminée pour établir la manière dont le risque fiscal sera géré (de manière cohérente et moins réactive). Ainsi, une discussion et une communication claire, garantissent l'accessibilité de notre sujet afin que la haute direction puisse comprendre, évaluer et influencer» (p.1)³.

Toutefois, alors que la littérature sur la gestion des risques apparaît très fertile, les études demeurent timides sur la question de la gestion des risques fiscaux. En effet, la majorité des documents sur la gestion fiscale sont plus d'ordre professionnel.

L'objectif de cette étude est donc l'audit interne des processus liés à la gestion des risques fiscaux par le biais de trois approches (théorique, terrain et légale) dans un contexte canadien, afin de formuler une série de recommandations précises et pertinentes destinées aux entreprises. Plus spécifiquement, nous voulons déterminer si les entreprises canadiennes intègrent ou non des processus pour la gestion des risques fiscaux et, si oui, à quel niveau. De même, il s'agit de voir si leur charte d'audit interne comprend des missions relatives à la gestion des risques fiscaux qui permettraient de valider l'efficacité des processus mis en place.

Cette étude permettra d'apporter une valeur ajoutée à la fonction d'audit interne fiscal et à amener des pistes d'amélioration pour la gestion des risques fiscaux au sein des

³Traduit de: the need for pre-determined structure of how tax risk will be managed (consistently and less reactively); and clear discussion and communication thereof, ensuring accessibility of our technical subject in ways that senior management can understand, assess and influence.

entreprises canadiennes. Aussi, cette recherche contribuera à enrichir la littérature scientifique canadienne qui, mis à part les études d'Ordres professionnels, se fait maigre sur le sujet.

Cette recherche se divise donc en plusieurs parties. Le premier chapitre consiste à examiner la littérature sur la gestion des risques sous trois angles : niveau général, international et canadien. Le deuxième chapitre présente la méthodologie utilisée afin de répondre à notre problématique. Elle se base sur une approche triple : questionnaires auprès de grandes compagnies canadiennes, rapports annuels et documents légaux (poursuites liées à la question fiscale auprès de grandes compagnies par le gouvernement). Le troisième chapitre est consacré à l'analyse des données recueillies auprès de nos différentes sources. Enfin, le dernier chapitre expose un certain nombre de recommandations sur les processus appropriés qui permettraient une meilleure gestion des risques et aideraient les entreprises, qui ont recours à des experts externes pour résoudre les problèmes liés à la fiscalité, à faire des économies importantes. De plus, ces recommandations devraient permettre de mieux préparer les entreprises à faire face à d'éventuels contrôles fiscaux de la part des autorités gouvernementales.

CHAPITRE I

REVUE DE LA LITTÉRATURE

1.1 Introduction

Afin de mieux évaluer la gestion des risques fiscaux mise en place au sein des entreprises canadiennes, nous avons choisi de consulter les écrits dans la littérature scientifique et professionnelle. Plus spécifiquement, la revue littérature nous permettra d'identifier les risques fiscaux les plus étudiés et les différentes pratiques de gestion du risque fiscal. Ainsi, seront couvertes les études sur la gestion des risques d'entreprises puis celles sur la gestion des risques fiscaux au niveau international et canadien.

1.2 Gestion des risques

Ce chapitre s'attarde aux concepts du risque fiscal et la gestion du risque fiscale. La thèse de Guedrib définit le risque (2013) comme « une situation (ensemble d'événements simultanés et consécutifs) dont l'occurrence est incertaine et dont la réalisation affecte les objectifs de l'entité (individu, famille, entreprise, collectivité) qui le subit » (p. 19). Selon APFF (2014), le risque fiscal est le risque de ne pas payer sa juste part d'impôt (APFF, 2014) alors que pour Rossignol (2010) la notion de risque fiscal englobe deux acceptions : la première se rapporte au non-respect, volontaire ou non, des règles fiscales, alors que la seconde, se réfère davantage à la

méconnaissance d'une disposition favorable qui peut générer un important manque à gagner. Selon le même auteur, l'origine du risque fiscal est dans les complexités des règles fiscales mais aussi dans la façon qu'il est géré dans le cadre de la planification fiscale des entreprises. Nous pouvons déduire que le degré de risque dépend du style de gestion des entreprises.

Toutefois, la littérature sur la gestion des risques fiscaux est peu étendue. Les études existantes, comme Zéghal et al. (2009) et Dionne et al. (2015), s'intéressent davantage aux différentes notions de risque liées à la gouvernance et au contrôle interne, et ce, même si l'aspect fiscal peut être un facteur de risque important pour les entreprises. Tel que mentionné par Rossignol (2002) sur la nécessité d'une gestion fiscale dans toute organisation :

« Il ne viendrait probablement à l'esprit de personne, fut-il très peu informé des questions de management, de nier l'incidence de la fiscalité sur les décisions de gestion des entreprises » (p. 91).

Depuis plusieurs années, la gestion des risques est en développement car les risques sont plus complexes et en croissance au sein des organisations. À cet effet, le cadre de contrôle interne COSO a intégré le cadre de la gestion des risques aux processus stratégiques, qui permet d'identifier le risque et le gérer. L'élaboration d'une gestion stratégique de risque contribue à améliorer la gestion de l'entreprise (Frigo et al. 2011).

La notion de gestion des risques est une composante du COSO. Le référentiel du COSO « est un moyen d'identifier et d'analyser les risques, de développer et de gérer des modalités de traitement appropriées pour les maintenir dans des limites acceptables, tout en portant une attention accrue à la lutte contre la fraude » (IFACI,

2018). Selon Gumb et al. (2007) « le contrôle interne peut être représenté comme une mise en synergie de cinq dimensions : l'environnement, l'évaluation des risques, les activités de contrôle, l'information et la communication, le pilotage » (p.11). Le COSO- Référentiel du contrôle interne (2018) propose trois principaux objectifs du contrôle interne comme suit :

« 1. Les objectifs liés aux opérations : ils concernent l'efficacité et l'efficience des opérations. Il s'agit notamment des objectifs de performance opérationnelle et financière, ainsi que de sauvegarde des actifs ; 2. Les objectifs liés au *reporting* : ils concernent le reporting interne et externe, financier et extra-financier. Ils peuvent viser la fiabilité, le respect des délais, la transparence ou d'autres exigences des régulateurs, des organismes de normalisation reconnus ou des instructions internes ; 3. Les objectifs liés à la conformité : ils concernent le respect des lois et règlements applicables à l'entité » (p.20).

Selon Zéghal et al. (2009), le management des risques d'entreprises est défini comme suit :

« 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 événements potentiels susceptibles d'affecter l'organisation et pour gérer les risques dans les limites de son appétence pour le risque. Il vise à fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs de l'organisation » (p.24).

Selon Guedrib (2013, p.7), « Les scandales financiers vécus lors de cette dernière décennie partout dans le monde (Enron, Worldcom, Parlmat, UBS, Batam.) soulèvent de plus en plus la nécessité d'avoir un système de gouvernance efficace ». Ces scandales ont sensibilisé le système de gouvernance vers un changement favorable. Dionne et al.(2015)vont dans le même sens en affirmant que la crise financière qu'ont connue les États-Unis, dans les années 2000, a eu un grand impact sur les activités et

la réglementation liée à la gouvernance. Ainsi, les nouvelles mesures ont contribué à renforcer la surveillance de la gestion des risques.

Lajili et al. (2005) ont également défini la gestion des risques comme un processus interne qui permet d'identifier les événements susceptibles d'affecter l'organisation et assurer le fonctionnement d'une bonne gouvernance. Cette étude a d'ailleurs permis d'examiner les rapports annuels des grandes entreprises canadiennes faisant partie de l'indice composé S&P/TSX (230) en 2002 et de démontrer l'importance des pratiques de divulgation aux parties externes et entre les différents paliers de l'entreprise, c'est-à-dire entre les gestionnaires et le conseil d'administration. L'analyse des rapports annuels des grandes entreprises canadiennes a prouvé que 217 des entreprises (94.35% de l'échantillon) divulguent les risques reliés à leurs activités, sans toutefois identifier les risques liés à la fiscalité. Par conséquent, nous pouvons déduire que les entreprises canadiennes ayant fait objet de cette recherche ne donne pas une totale transparence sur tous les risques y compris le risque fiscal. Également, nous avons constaté que les décisions de divulgation de l'information relative aux risques prennent en compte la collaboration du conseil d'administration, des gestionnaires et des contrôleurs financiers sans, toutefois, mentionner la collaboration d'autres acteurs importants comme les fiscalistes.

De même Zéghal et al. (2009) ont mentionné l'importance d'un système de communication dans le cadre de la gestion de risque. Les auteurs ont également démontré que la gouvernance et la gestion des risques sont deux concepts indissociables puisque leur fonction est de s'assurer de l'atteinte des objectifs définis par l'organisation. Néanmoins, les managers et les actionnaires ont longtemps pensé à leur avantage en privilégiant l'approche financière et en prenant des risques à cet effet. L'augmentation des risques rencontrés par l'entreprise a rendu nécessaire une

approche partenariale intégrée par un management des risques qui permet d'identifier les risques, de les évaluer et de trouver la solution appropriée.

Certaines études ont cherché à trouver des liens entre l'audit interne et la gestion de risque. Par exemple, Fredj et al. (2010) expliquent les faiblesses de l'audit et de la gestion des risques qui ont causé des pertes financières et même une crise financière. Dans le cadre de cette étude, une série de 10 questions avait été envoyée à 35 personnes (15 professionnels et 20 universitaires). Le résultat de la recherche a démontré qu'il y avait un manque de surveillance de la part des gestionnaires, des fraudes ignorées et des traitements retardés. Il a donc été recommandé de mettre en place une stratégie de risque efficace et des mécanismes d'indépendance entre les services et les contrôles. Ruse et al. (2014) vont dans le même sens en indiquant que l'audit interne et la gestion de risque ont un objectif commun qui est le contrôle du risque, puisque le risque est un élément existant dans chaque organisation et que la direction est responsable de la gestion des risques. Par contre, l'auditeur interne pourra s'assurer de l'efficacité du fonctionnement des processus du contrôle interne par des tests d'audit, en offrant des formations, des solutions et des recommandations aux membres de la direction et au conseil d'administration.

Zéghal et al. (2009) ont également démontré l'importance d'une revue continue des processus existants par des auditeurs internes dans le but d'assurer une meilleure gestion des risques. « Les vérificateurs internes peuvent participer de plusieurs façons à une meilleure assurance sur les questions fiscales, même s'ils ne sont pas nécessairement des experts en fiscalité », a déclaré M. Wildon.⁴ En d'autres mots, l'auditeur interne a une responsabilité de s'assurer de l'efficacité des processus mis en place et de formuler des recommandations afin de réduire les risques fiscaux.

⁴<https://www.iaa.org.uk/resources/heads-of-internal-audit-service/forums-and-webinars/the-audit-of-taxation>. Consulté octobre 2017.

Notamment, la possibilité d'intégrer la fonction fiscalité au plan d'action de l'audit interne. Ainsi, des procédures bien cadrées ont un rôle essentiel au sein d'une organisation afin d'atteindre une créativité commune et de prévenir et de gérer les risques de nature technologique ou humaine (Monroy, 2003). Des solutions appropriées devraient être élaborées et les procédures de gestion des risques devraient être constamment évaluées, actualisées et ajustées afin de pouvoir s'adapter aux changements et aux nouveaux contextes. Les gestionnaires devraient intégrer un plan d'action qui comprend des mesures et des moyens appropriés afin de faire face à des situations à risques (Berthelemy, 2002-2004).

Par ailleurs, d'autres auteurs (Thiery-Dubuisson et al., 2003) ont analysé l'approche par la gestion des risques appliquée à partir du cas de certains cabinets d'audit en France. Une dizaine d'auditeurs interviewés explique la nécessité de cette approche qui permet de mieux traiter les risques en raison de l'évolution continue de l'environnement externe, la réglementation du marché. De même, le type et la taille des entreprises influencent sur l'approche de risques appliquée en raison de la complexité des opérations existantes. Toutefois, cette approche de risques nécessite un personnel compétent. Même conclusion dans le cadre de l'étude de Reboud et al. (2016) basée sur la gestion des risques des PME, qui a démontré que même si le risque majeur est la dimension financière, il reste que ce risque est causé par la manifestation des difficultés organisationnelles, stratégiques et les vulnérabilités liées à l'incertitude du risque. Par ailleurs, il est nécessaire de mettre en place un management stratégique à long terme afin d'identifier et d'évaluer les risques. Il est également nécessaire d'affecter aux postes de direction un personnel ayant les compétences appropriées qui contribueraient à accroître la résilience des PME (Redoub et al., 2016, p. 33). St-Pierre et El Fadil (2017) indiquent qu'il est possible

« d'accroître le pourcentage de dirigeants acceptant de prendre des risques en améliorant les chances de succès de leurs décisions par une meilleure connaissance des éléments de leur environnement qu'ils ne contrôlent pas et dont ils ne soupçonnent pas les effets potentiellement indésirables » (p. 2).

Dans le même sens, pour plusieurs auteurs (Zeghal et al., 2009 ; Frigo et al., 2011) le management des risques traite de l'ensemble des aspects de risque au sein d'une organisation. Ainsi, la gestion efficace des risques permet de gagner la confiance des parties prenantes et de créer de la valeur pour l'entreprise. Selon Zeghal et al. (2009), l'efficacité du management de risque dépend de la relation existante entre la structure de l'organisation, l'environnement interne et la fixation des objectifs ce qui se traduit « par trois processus: l'évaluation des risques, leur formalisation et leur exploitation » (p. 21). D'ailleurs, une étude a été réalisée entre juin et août 2018 par une approche de sondage en ligne et destinée aux responsables de la *gestion du risque en entreprise* (GRE) dans le but est d'évaluer la gestion des risques et de comparer les pratiques de gestion entre les différentes entreprises et organisations canadiennes. Le sondage a collecté 160 réponses complètes et 6 réponses partielles au questionnaire. L'étude a permis de relever plusieurs points relatifs à la supervision, à la technologie, aux ressources utilisées, aux priorités dans la gestion de risques, les responsabilités pour la fonction du risque, les différentes communications existantes. Par ailleurs, différentes lacunes ont été soulevées, à savoir (20 %) des conseils d'administration ne prennent pas en charge la surveillance des risques, la fonction de la gestion du risque est attribuable à d'autres responsables qui occupent d'autres fonction dans l'organisation (66%), un pourcentage de (25%) des responsables ne présentent pas de rapports officiels sur les risques aux membres du CA, la majorité (80 %) des équipes de gestion des risques ne dépassent pas cinq personnes, un pourcentage de (69%) des répondants donne plus ou moins un importance au risque juridique et réglementaire, les secteurs d'activité (service public, vente au détail, fabrication) n'intègrent pas un comité qui se charge seulement des risques, la plupart des organisations continuent

ont utiliser une technologie élémentaire (74%) des répondant ne prévoient pas de changement. Également, l'analyse du sondage démontre que les organisations qui détiennent des programmes de gestion de risques intégrer à leur planification stratégique, une implication du conseil d'administration, la communication sur les risques, l'utilisation d'outils automatisés dans l'analyse et l'engagement des équipes de GRE renforce le rendement dans la gestion des risques dans l'organisation.

Selon certains articles (Dumont, 2011 et Zeghal et al., 2009), les sociétés d'assurance sont plus actives dans la gestion de risque du fait que les sociétés d'assurances prennent en charge les risques confrontés par les compagnies en contrepartie de primes versées. Autrement dit, les compagnies d'assurance travaillent à bien quantifier le risque qu'ils assument afin de déterminer la prime des assurés (Dumont, 2011). Une enquête réalisée par Tillingast-Towers Perrin en 2002, indique que 5 à 10 % des entreprises d'Amérique du Nord utilisaient une approche intégrée du management des risques à ce moment (Zéghal et al. 2009, p. 20). Cette enquête a démontré que c'était principalement les sociétés d'assurance qui appliquaient le management des risques.

Selon Barthélemy et al. (2000,2004), il est important d'intégrer les objectifs sociétaux à la gestion d'entreprise. Selon eux, les mots clés d'intégration des risques sociétaux au système de gestion sont : « Volonté, Connaissance, Mesure, Concertation et Transparence » (p.5). Ainsi, le pilote de l'entreprise devrait tenir compte de nouveaux cadrans de risque qui intégreront les objectifs de l'entreprise afin de mieux contrôler les risques. Ceci dit, la société influence aussi les décisions d'entreprise afin que cette dernière ait un meilleur contrôle des risques et maintenir sa réputation sur le marché et la confiance des parties prenantes.

1.3 Gestion des risques fiscaux internationaux

Certains chercheurs, les experts de grands cabinets d'audit et les autorités fiscales accordent un intérêt grandissant à la gestion de risque fiscale, car l'environnement de risque est en croissance au niveau international. Toutefois, les autorités fiscales utilisent la notion de vérification fiscale qui comprend un ensemble de processus bien définis. Selon le site du gouvernement du Canada :

« L'Agence du revenu du Canada (ARC) examine de près les registres comptables afin de s'assurer que les renseignements qu'ils renferment correspondent aux montants inscrits dans les déclarations de revenus, ce qui, en retour, permet de voir à ce que l'entreprise paie le montant d'impôt approprié et reçoive tout montant auquel elle a droit »⁵.

Suite à l'importance des vérifications effectuées par les autorités fiscales, nous pouvons déduire que la vérification des autorités fiscales incite les entreprises à améliorer la gestion des risques fiscaux.

Le cabinet Richter définit la gestion des risques fiscaux comme une mesure permettant d'identifier le risque fiscal relié à chaque type d'activité, évaluer le degré de risque aux obligations fiscales et apporter des solutions appropriées par la mise en place de processus adéquats et efficaces afin d'assurer la conformité fiscale (www.richter.ca). Cependant, Haroldene (2009) a défini la gestion de risque fiscal comme un ensemble de politiques et procédures intégrant la gouvernance des multinationales et qui permet de contrôler correctement le risque. De ce fait, certains auteurs intègrent la gestion du risque fiscal dans la politique et la gouvernance des multinationales.

⁵<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/entreprises/sujets/changements-effectues-a-votre-entreprise/verifications-entreprises.html>. Consulté septembre 2019.

1.3.1 Gestion des risques fiscaux et contrôle interne

L'étude d'Haroldene (2009) a comme objectif de décrire la situation de la gestion de risque fiscal au sein des multinationales américaines et non américaines. Suite à une enquête effectuée auprès des sociétés du classement Fortune 500⁶ et auprès de 453 sociétés non cotées à la cote du NYSE⁷, il a démontré que les multinationales reconnaissent l'importance des procédures de gestion fiscale documentées, applicables pour l'organisation mondiale et ce malgré la multitude de systèmes fiscaux qui diffèrent d'un pays à un autre. L'étude de Catriona (2011) démontre également l'importance d'intégrer un système de gestion de risque fiscale et son impact sur la conformité fiscale. Ces études indiquent qu'il était plus facile de gérer les risques avec un système de gestion documentée et formalisée permettant une meilleure circulation de l'information à l'interne. De ce fait, un système de gestion de risque fiscal permettrait aux responsables fiscaux de prendre les décisions appropriées à chaque risque, tenir informer le conseil d'administration et assurer une meilleure conformité fiscale. Les dirigeants qualifiés ont donc un rôle important à jouer dans la détection et l'évaluation des risques encourus afin de mettre en place une stratégie fiscale adéquate au besoin de l'organisation.

Erasmus (2008) présente le résultat d'un sondage effectué sur la stratégie de gestion fiscale des responsables américains. L'étude a révélé que 60 % des gestionnaires n'ont pas de stratégie documentée et 31 % des participants n'ont pas de stratégie définie. Cette absence est liée entre autres à la réactivité au risque, au personnel inexpérimenté, à l'absence d'une feuille de route qui définit la stratégie, à la négligence à la conformité fiscale, aux erreurs dans la comptabilité et au manque de

⁶Fortune 500: est le classement des 500 premières entreprises américaines, [www. Wikipedia.org](http://www.Wikipedia.org), consulté en aout 2019.

⁷Surveys were sent to the Fortune 500 companies and to 453 non-U.S. NYSE-listed firms. Usable responses were received from 112 firms: 48 U.S. firms, representing 20 different industries, and 64 non-U.S. NYSE listed firms, representing 26 different countries and 24 different industries

communication entre la direction fiscale et les autres membres clés de l'organisation. Il y a donc nécessité d'un personnel compétent (en fiscalité et en comptabilité), d'un comité d'audit et de processus documentés (Erasmus, 2008 ; Wuidard, 2011 ; Rossignol 2002) afin de répondre aux exigences des autorités fiscales et éviter les erreurs.

L'optimisation de la gestion du risque fiscal au sein des organisations est également encouragée, par exemple, en profitant des incitatifs fiscaux et d'une stratégie à long terme. (Wuidard, 2011). Cozmei et al. (2014) ont d'ailleurs démontré que les risques fiscaux augmentent lorsque l'impôt et les taxes ne sont pas estimés et comptabilisés avec prudence. Ainsi, il est important d'avoir une compréhension approfondie des facteurs et des activités ayant un impact sur le risque fiscal et des activités. La politique fiscale influence également la gestion et les choix de méthodes comptables permettant de réduire le fardeau fiscal comme l'impôt des sociétés à payer (Rossignol, 2002).

1.3.2 Gestion de risque fiscale et prix de transfert

Selon Haroldene (2009), l'un des cinq facteurs de risques fiscaux pour les multinationales est le prix de transfert. De plus, ce risque s'associe à des pénalités applicables par les autorités selon la réglementation fiscale en vigueur. Les résultats de la recherche ont révélé que les multinationales américaines ont plus d'expérience en termes de documentation et de gestion des prix de transfert que les multinationales étrangères. Tel que décrit par Haroldene (2009) :

« Les entreprises multinationales américaines ont une grande expérience des règles et des réglementations américaines en matière de prix de transfert et des exigences en matière de documentation et devraient

évaluer moins de risques liés aux prix de transfert. Les réponses moyennes en matière de prix de transfert confirment cette affirmation avec une moyenne de 2,51064 pour les entreprises américaines, contre une moyenne de 3,25806 pour les entreprises étrangères » (p. 25)⁸.

Toujours selon l'enquête menée par Haroldene (2009), 40 % des entreprises interrogées démontrent une volonté d'améliorer les processus liés à ce risque. Une autre étude EY (2014)⁹ a permis de mesurer l'impact de l'application du projet *d'Érosion de la base d'imposition et transfert de bénéfices* (EBITB) qui est un risque fiscal relatif au transfert de bénéfices. Cette étude a démontré que 74 % des dirigeants confirment que le projet (EBITB) de l'*Organisation de Coopération et de Développement Économique* (OCDE) est considéré déjà dans certains pays avant même que ce projet ne soit une loi confirmée en raison de l'augmentation des audits fiscaux et la complexité des lois au niveau international.

Rossing (2013) a également étudié l'impact de la stratégie fiscale sur le contrôle de gestion dans le cas d'une multinationale (Globale) qui rencontre des risques engendrés par le prix de transfert. Selon l'auteur, le prix de transfert est considéré comme l'un des principaux risques pour les multinationales en raison des réglementations fiscales qui varient d'un pays à un autre et qui conduit à un risque financier comme la double imposition. Ainsi, pour une stratégie fiscale efficace, la multinationale a embauché un personnel compétent et assurer l'apprentissage continue dans les prix de transfert, la fiscalité internationale et la documentation des processus, avec une coordination continue entre les différentes unités du groupe ce qui a permis de réduire le fardeau fiscal, les redressements fiscaux et éviter le risque de réputation. Selon Rossignol (2010), il est important que des procédures de contrôle

⁸Traduit de: U.S. MNEs are steeped in experience pertaining to the U.S. transfer pricing rules and regulation concerning documentation requirements and are expected to assess less risk from transfer pricing. The mean transfer pricing responses confirm that assertion with a mean of 2.51064 for the U.S. firms versus a mean of 3.25806 for the foreign firms.

⁹Sondage réalisé auprès de 830 dirigeants de grandes entreprises de 25 pays

interne fiscal soient en mesure de répondre aux exigences des autorités fiscales comme celles relatives aux prix de transferts, afin d'éviter les redressements qui peuvent avoir de lourdes conséquences sur l'organisation.

« Dans le cadre d'un développement international, la question des prix de transferts constitue un enjeu fiscal de toute première importance dont les implications sont tout à la fois stratégiques, opérationnelles et organisationnelles ». (Rossignol, 2010, p. 176)

Enfin, il a été démontré l'importance d'une stratégie fiscale formalisée et approuvée par le conseil d'administration, ainsi que le respect du principe de pleine concurrence¹⁰ (Rossing, 2013).

1.3.3 Gestion de risque fiscale et administration fiscale

Plusieurs chercheurs se sont intéressés au développement des processus de gestion des risques par les autorités fiscales. Par exemple, Boll (2014) a fait l'analyse des processus de l'audit fiscal effectué par l'administration des impôts et des douanes au Danemark dans le cadre d'un audit relatif aux transactions automobiles douteuses et dans le but d'établir le revenu imposable réel. L'étude a permis de comprendre les procédures appliquées par les services fiscaux comme les enquêtes et les analyses de documents probants qui retracent les transactions non déclarées et permet d'évaluer les risques de fraude. Cette recherche a démontré que les processus qui permettent de retracer l'intégralité des transactions nécessitent plus de travail par les autorités fiscales et coûtent cher aux entreprises qui dissimulent leurs revenus.

¹⁰Principe de pleine concurrence : les prix pratiqués pour des transactions entre sociétés liées doivent être établis par référence aux prix pratiqués par des entreprises indépendantes sous peine de correction de bénéfice par les administrations fiscales https://fr.wiktionary.org/wiki/principe_de_pleine_concurrence, consulté en septembre 2019.

Braithwait (2003), pour sa part, a étudié deux projets relatifs à l'application de la stratégie de méta-gestion des risques qui sont deux systèmes de gestion de risques pour les contribuables selon les standards de l'*Australian Taxation Office* (ATO). Le premier concernait le logiciel enregistré permettant un meilleur traitement des données fiscales et assurer la conformité sous la surveillance et l'approbation de l'ATO. Le second portait sur le prix de transfert. L'ATO recommande à ce que les multinationales installent des processus d'examen à cette fin et assurent le suivi de l'établissement des prix de transfert en conformité avec le principe de pleine concurrence. Cette stratégie a permis aux entreprises d'être proactives au lieu d'être réactives face au risque fiscal.

David Franco (International Tax Review, 2014) a réalisé une étude semblable, mais en analysant les risques fiscaux en Amérique latine. L'étude révèle la nécessité des multinationales à être mieux préparées aux vérifications fiscales des gouvernements latino-américains qui ont intégré une politique accrue d'anti-évitement et de transparence. De plus, certains pays d'Amérique Latine comme le Mexique ont adopté des conventions pour des échanges d'informations fiscales, ce qui devrait sensibiliser les multinationales à intégrer une stratégie de gestion de risques fiscaux transparente pour le maintien de leur réputation et la continuité d'exploitation.

En d'autres mots, une communication claire entre les différents paliers de la hiérarchie et une transparence des informations fiscales conduisent à établir de bonnes relations avec les autorités fiscales, tel que mentionné par Hostead (International Tax Review, 2013).

Dans la note sur la gestion de risque d'indiscipline fiscale l'OCDE (2004) démontre que son objectif est d'arriver à une transparence dans les informations fournies par les multinationales en encourageant les échanges et la coopération des autorités fiscales

entre les pays. De plus, l'OCDE sollicite les autorités fiscales à mettre en place des processus de gestion des risques d'indiscipline fiscale liés aux activités des entreprises.

« En particulier sur le risque de sous-déclaration de leurs revenus aux fins du calcul des impôts directs et indirects. Cependant, les principes et éléments clés mis en évidence s'appliquent également à l'identification des risques associés au défaut d'enregistrement, au défaut de production de déclaration et au défaut de paiement »(OCDE, 2004, p. 6).

Ainsi, les autorités fiscales s'assurent de l'efficacité des mesures de suivi de l'indiscipline fiscale. Tel que défini dans le rapport de l'OCDE (2004) :

« L'ARC a entrepris de faire observer la législation fiscale en poursuivant une approche basée sur la gestion des risques. Elle s'efforce d'identifier et évaluer les risques liés à l'observation et de comprendre les facteurs sous-jacents qui contribuent au risque. Lorsque nous élaborons nos stratégies en matière d'observation, nous nous concentrons sur ces facteurs sous-jacents et nous veillons à mesurer l'impact de ces stratégies et à développer des procédures de retour d'informations et de suivi, garantes d'une amélioration continue. L'analyse forme la base de la prise de décision, et notre approche utilise des outils aussi divers que les données, la technologie informatique, les méthodologies statistiques et économiques, les connaissances et la perspicacité Humaines» (p. 35).

Il est donc indispensable d'assurer une application des lois fiscales plus strictes, l'affectation des agents qualifiés dans l'audit du risque et l'utilisation de la technologie de l'information dans le traitement des contribuables, etc. Le but de ces processus est d'identifier les anomalies et les erreurs fiscales qui réduisent les recettes fiscales et aussi de permettre la sélection des dossiers à contrôler en regard des contribuables les plus à risque.

« En tant qu'instruments de sanction publique, les contrôles attirent l'attention du public sur les pouvoirs de mise à exécution de la loi de l'administration fiscale et encouragent les autres contribuables à respecter la législation » (OCDE, 2004, p.8).

Ainsi, le fait d'encourager les autorités fiscales à gérer l'indiscipline fiscale favorisera le respect des entreprises face à leurs obligations fiscales et incitera au développement de la gestion de risque fiscal à l'interne.

1.4 Gestion des risques fiscaux canadiens

Dans le contexte canadien, les études menées se font plus rares. Le peu d'études trouvées sont d'ordre professionnel et ont été réalisées par les grands cabinets d'audit (Ernest Young et Richter) afin de sensibiliser les grandes entreprises au sujet des risques fiscaux.

La seule étude universitaire canadienne qui traite de la gestion des risques fiscaux est celle de Deslandes et al.(2009). Cette étude a permis d'examiner l'influence du conseil d'administration sur l'agressivité fiscale (ex. : évasion fiscale) et la réputation de l'entreprise. Cette étude démontre que le manque de contrôles internes efficaces augmente les risques d'agressivité fiscale. De même, le conseil d'administration, qui comprend des membres qualifiés et indépendants dans le comité d'audit, semble moins exposé au risque fiscal et d'évasion fiscale. L'étude révèle qu'ils se préoccupent davantage de leur réputation. En d'autres mots, un conseil d'administration efficace permettrait une saine gestion de risque fiscal.

Dans le même sens, W. Dunn et al. (2007) évoquent l'importance d'une gouvernance fiscale sur l'ensemble des opérations fiscales par la mise en place des contrôles internes rigoureux liés à la fiscalité. Toutefois, les processus de gestion de risques

fiscaux devront être documentés et approuvés par le conseil d'administration. « Les processus doivent garantir que ces communications sont présentées au conseil d'administration et à la haute direction » (p. 854)¹¹. Les cahiers des leçons inaugurales de Landry (2001) mentionnent la négligence et le peu d'importance accordé au risque fiscal par les parties prenantes, car ce risque est considéré comme un sujet technique et donc aucune surveillance ni approbation n'est requise par le conseil d'administration à ce sujet. Landry (2011) rappelle toutefois que « la direction a donc la responsabilité d'élaborer la politique de gestion du risque fiscal, laquelle doit être approuvée par le conseil d'administration ». Ainsi, les entreprises devraient s'assurer de donner une image exemplaire au public en payant leur juste part d'impôt (Landry 2011). En ce sens, en 2009, le American Conference Board révélait que 74% de 131 entreprises, suite à un sondage, considéraient que le risque de réputation affecte leur cours boursier.

Les auteurs W. Dunn et al. (2007) ont également mentionné que les risques fiscaux ont un impact sur la réputation des entreprises. Les entreprises « sont maintenant obligées de se concentrer sur la gouvernance des questions liées aux politiques d'évaluation des risques fiscaux » (p. 831)¹². Les mêmes auteurs précisent l'importance du rôle des tribunaux dans le cadre de leurs interventions disciplinaires relatives à l'évasion fiscale et d'où l'importance d'une transparence fiscale entre la gouvernance d'entreprise et l'ARC. « Il semble clair que la coopération avec l'ARC dans sa campagne de transparence fiscale oblige les entreprises à s'adapter, dans une certaine mesure, au paysage politique dominant » (p.833)¹³.

¹¹Traduit de: The processes should ensure that such communications are brought before the board and senior management.

¹²Traduit de: Large corporations in Canada are now compelled to focus on governance issues related to tax-risk assessment policies

¹³Traduit de: It seems clear that cooperating with the cra in its tax transparency campaign will require corporations to adapt, to some degree, to the prevailing political landscape.

Levey et al. (2015) mentionnent le paysage changeant des audits fiscaux au Canada du fait que l'ARC a déclaré investir 25.3 millions de dollars pour lutter contre l'évasion fiscale internationale et 58.2 millions de dollars pour lutter contre l'évasion fiscale des entreprises plus complexes. Afin de renforcer les contrôles, de nombreux accords fiscaux ont été conclus entre le Canada et les États-Unis, y compris les échanges d'informations relatives aux comptes financiers des entreprises appartenant aux deux pays. Selon les mêmes auteurs, l'ARC a également renforcée la surveillance en matière des prix de transfert, en exigeant la production des documents dans les trois mois suivant une demande écrite par l'ARC. Ainsi, les multinationales sont contraintes de se conformer aux demandes de l'ARC, car le Canada a signé 92 conventions fiscales selon modèle OCDE qui lui permet d'obtenir des informations fiscales au niveau mondial. De plus, les autorités fiscales canadiennes procèdent au classement des entreprises selon leur degré de risque, c'est à dire du plus faible au plus élevé ce qui leur permet d'évaluer la fréquence et le type de contrôle fiscal approprié (Levey et al., 2015).

Borkowski et al. (2017) ont étudié la relation existante entre le prix de transfert et la gestion des risques fiscaux pour le Canada et les États unis. Cette étude a permis de constater que la divergence dans l'application des taux d'imposition crée une certaine concurrence du fait que les administrations fiscales de chaque pays cherchent à collecter le plus de recettes fiscales.

« En 2015, le taux d'imposition statutaire des sociétés au Canada était de 25 à 31% (selon la province), ce qui est nettement plus favorable pour les sociétés transnationales que le taux fédéral de 39% aux États-Unis » (Borowski et al., 2017, p. 251)¹⁴.

¹⁴Traduit de: In 2015, the corporate statutory tax rate in Canada was 25–31 percent (depending on the province), significantly more favorable to TNCs than the federal 39 percent rate in the United States.

Ainsi, cette concurrence crée plus d'exigences en termes de documentations et de réglementations liées aux prix de transfert. En ces termes, le Canada se conforme aux exigences internationales relatives au prix de transfert (Borowski et al., 2017). De plus, il existe un *Accord de Prix Anticipé* (APA) qui permet d'obtenir une entente sur le prix de transfert entre l'autorité fiscale et la société « 30% des STN canadiennes négocient des APA » (p.255).¹⁵ Selon les mêmes auteurs, ces accords permettent de réduire les risques d'audit par les autorités fiscales. Selon cette étude, « 78% des dirigeants canadiens »¹⁶(p. 261) indiquent que leur approche de prix de transfert était la principale raison des audits par les autorités fiscales.

EY (2012-2013) a confirmé l'augmentation des risques fiscaux au Canada et dans le monde, en réalisant un sondage auprès de 120 entreprises sur le territoire canadien. Les résultats du sondage ont démontré que plus de la moitié des répondants communiquent les risques fiscaux confrontés seulement en cas de besoin, sinon jamais. De plus, les risques liés aux activités complexes comme les transactions transfrontalières et réorganisations d'entreprise augmentent les risques fiscaux. Le résultat du sondage propose de porter une attention particulière au risque lié au prix de transfert et d'être à jour des nouveautés fiscales internationales. Par conséquent, les risques fiscaux augmentent les vérifications des autorités fiscales ce qui nécessite une optimisation de la gestion de risque principalement des taxes indirectes et du prix de transfert. D'ailleurs, le site (richter.ca) souligne que les autorités fiscales fédérales et provinciales prévoient investir davantage dans la vérification fiscale. Plus précisément, l'Agence du Revenu du Canada (l'ARC) aurait prévu un budget supplémentaire de 800 millions de dollars pour les cinq prochaines années (Budget fédéral, 2016) dans l'objectif d'augmenter les recettes fiscales du gouvernement.

¹⁵Traduit de: percent of Canadian TNCs negotiating APAs

¹⁶ Traduit de: 78 percent of Canadian

Selon les conférenciers Belly et Lafrance (2017) sur la gestion des risques fiscaux, il est important que tous les acteurs à l'interne et à l'externe (les fournisseurs, clients, conseils d'administration, les auditeurs, autorités fiscales, etc.) en relation avec l'entreprise, jouent un rôle clé basé sur la transparence et l'éthique qui permettraient de mieux gérer les risques. Une meilleure gestion et une planification efficace des risques minimiseraient ou même élimineraient les lourdes conséquences fiscales par l'application des lois fiscales en vigueur. De plus, dans le cas où des erreurs sont identifiées, une démarche de correction et une divulgation aux autorités fiscales doivent être entamées afin de maintenir de saines relations.

1.5 Conclusion

La revue de la littérature a permis de constater que la majorité des recherches académiques réalisées sont au niveau international. De même, la revue de la littérature a permis d'identifier les risques fiscaux les plus élevés tels que le prix de transfert, la vérification effectuée par les autorités fiscales, la modification des lois et règlements fiscaux et la faiblesse des processus des contrôles internes mis en place par la haute direction. D'où l'intérêt de mettre en place une gestion de risque fiscal efficace au sein des entreprises avec du personnel qualifié en fiscalité et en comptabilité ainsi qu'une coordination entre les différents services afin de communiquer le risque au temps opportun. Donc, un processus de gestion de risque fiscale efficace permettrait d'identifier, d'évaluer et de corriger le risque.

Par contre, les recherches au niveau canadien sont moins nombreuses pour ne pas dire quasi inexistantes. Les recherches effectuées ont permis de retracer des informations au sujet de la gestion des risques fiscaux sur les sites des grands cabinets, la revue fiscale et le bulletin fiscal. Suite aux informations collectées, il est essentiel d'assurer la transparence et l'application des lois fiscales afin d'éviter des redressements

couteux pour les entreprises. Les autorités fiscales appliquent des procédures de vérifications rigoureuses. De ce fait, l'intérêt des entreprises canadiennes est de se conformer aux lois fiscales en vigueur par la mise en place de processus fiscaux efficaces.

CHAPITRE II

CADRE THÉORIQUE

2.1 Introduction

Nous avons vu au chapitre précédent qu'au Canada, le peu d'études réalisées sont d'ordre professionnel et principalement présentées par les grands cabinets d'expertise comptables de renommée internationale. Donc, peu de recherches académiques canadiennes sont existantes dans le cadre de notre sujet de mémoire. À cet effet, le travail que nous réalisons s'avère pertinent sur la fonction d'audit interne fiscale, permettant de proposer des processus adéquats et des méthodes d'audit interne efficaces et appropriées pour les entreprises canadiennes. Le présent chapitre présente ainsi la problématique ainsi que la méthodologie qui s'y rattache.

2.2 Définition du risque fiscal

Le risque fiscal peut être défini comme le risque que les entreprises ne paient pas leur juste part d'impôt et qui est considéré comme un comportement agressif (APFF, 2014). Selon Bédard D., du journal Les Affaires (6 novembre 2015), le risque fiscal est important par l'existence des sociétés qui ne paient pas leur somme d'impôt dû. Soit parce que la loi leur permet d'y échapper ce qui comprend certains avantages octroyés, soit parce qu'il existe des zones grises ou parce qu'elles ont recouru à des méthodes illégales. En quelque sorte, le risque fiscal est un risque de non-conformité aux règles fiscales.

« Plus une déclaration est complexe, plus le risque de non-conformité due à l'erreur, à la mauvaise compréhension, à l'ambiguïté ou à l'opportunisme est élevé. Une déclaration faisant état de revenus ou de gains de sources et de natures multiples obtiendra une note de risque plus élevée qu'une déclaration où les revenus sont faibles et proviennent d'une seule source» (OCDE, 2004, p.41).

Aussi, certaines études ont apporté différentes approches à ce type de risque. « 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, p 177). Un risque fiscal est un risque de non-conformité à la loi ou de ne pas savoir tirer profit d'une possibilité d'économie d'impôt comme les crédits de recherche et développement (Catriona, 2011 ; Cozmei et al., 2014). Selon Cozmei et al. (2014) et Landry (2011), l'ensemble des incertitudes liées aux activités de l'entreprise engendre le risque fiscal.

L'étude Haroldene (2009) a permis d'évaluer six principaux facteurs de risque fiscal qui nécessitent plus de connaissances à savoir :

- Prix de transfert ;
- Taux d'impôt sur le revenu des sociétés ;
- Taxes à valeur ajoutée ;
- Crédits d'impôt étranger ;
- Charges sociales ;
- L'effet des normes culturelles sur la conformité fiscale dans les pays étrangers.

Pour résumé, le risque fiscal pourrait être généré par le non-respect des lois fiscales, la complexité des opérations, la non-connaissance des mises à jour fiscales, la déficience des contrôles internes et la vérification des autorités fiscales. Le risque fiscal pourrait engendrer de lourdes conséquences financières qui se traduiraient par

des redressements fiscaux et même des poursuites auprès des tribunaux. Landry (2011, p.9) mentionne sept catégories de risques fiscaux : le risque transactionnel, le risque d'activité, le risque de conformité, le risque de portefeuille ou risque financier, le risque d'information comptable, le risque de gestion inadéquate, le risque de réputation. En d'autres mots, un risque de continuité pour l'ensemble des activités de l'entreprise.

2.3 Problématique

Étant donnée la quasi-absence de recherches dans ce domaine au Canada, cette étude aborde les questions suivantes :

Les entreprises canadiennes intègrent-elles des processus pour la gestion des risques fiscaux ? Et est-ce que leur charte d'audit interne comprend des missions relatives à la gestion des risques fiscaux qui permettraient de valider l'efficacité des processus mis en place ?

En conséquence, la problématique principale de recherche s'articule autour de la fonction d'audit interne fiscale à savoir si les missions d'audit liées à la fiscalité font partie des missions d'audit générales dans les entreprises canadiennes. En effet, il semble qu'un bien faible nombre d'entreprises intègrent dans leur système de gouvernance des outils pour gérer les risques fiscaux et assurer une amélioration fiscale (site Richter.ca). De plus, la revue littérature canadienne n'a pas démontré un intérêt important à l'aspect d'audit fiscal au sein des organisations.

2.4 Méthodologie

Dans le cadre de cette étude, nous avons procédé en premier lieu à une collecte des données à partir des rapports annuels afin d'identifier les risques fiscaux existants ou probables au sein des grandes entreprises canadiennes. Par la suite, une évaluation des risques fiscaux collectés a été effectuée afin de permettre une classification par ordre de gravité, c'est-à-dire des risques les plus élevés aux risques les plus faibles.

Pour l'analyse des processus liés à la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises, nous avons, dans un deuxième temps, utilisé la méthode par questionnaire et par entrevue avec l'équipe d'audit interne. Cette collecte a permis d'évaluer l'efficacité des processus mis en place pour la gestion des risques fiscaux qui assurent la conformité des informations transmises aux autorités fiscales et prévient l'entreprise en cas de risque afin d'agir en conséquence.

Enfin, l'approche légale fut également utilisée, par le biais des jurisprudences, afin d'identifier les risques fiscaux qui ont causés les plus importants litiges entre les entreprises et les autorités fiscales. Cette approche a permis d'évaluer l'influence de la justice et des causes de jurisprudences sur la réforme fiscale canadienne. Aussi, elle a conduit à l'évaluation des différents facteurs économiques, juridiques et normes comptables ayant un impact sur les modifications des lois fiscales canadiennes.

2.4.1 Approche théorique

Il a été possible d'identifier et évaluer les risques fiscaux au sein des grandes entreprises canadiennes au moyen de deux sites Web : www.sedar.com¹⁷ et S&P/TSX 60¹⁸. Dans un premier temps, une sélection dans la base de données des sociétés inscrites sur le site *Système électronique de données, d'analyse et de recherche* (SEDAR) et qui exercent dans différents secteurs d'activité a été réalisée Selon la méthode d'échantillonnage aléatoire. Le rapport annuel pour les exercices financiers relatifs aux périodes de 2011 à 2017 a été sélectionné afin d'identifier le risque fiscal, les conséquences et la gestion à cet effet.

Suite à la consultation des rapports annuels, des facteurs de risques fiscaux ont été retracés dans certains rapports. Il est important de mentionner que ce ne sont pas toutes les sociétés inscrites sur le site SEDAR qui font mention des risques fiscaux.

Quinze sociétés parmi une quarantaine de sociétés sélectionnées (voir annexe 3) ont permis d'identifier des risques fiscaux. Nous avons procédé à l'analyse des risques identifiés, à évaluer leur degré de gravité sur les activités de l'entreprise, leur situation financière, leur réputation, etc. Nous tenons à préciser que nous avons identifié les risques fiscaux en consultant les informations en lien avec la fiscalité. L'évaluation de leur degré de gravité tient compte du fait que ces risques et leurs conséquences sont mentionnés dans plusieurs rapports annuels consultés. Parmi les conséquences du risque, on retrouve : le rehaussement de la provision d'impôt, l'émission des avis de cotisations par les autorités fiscales, les intérêts et pénalités exigibles, l'estimation des passifs d'impôt différé comptabilisés et la réduction ou le refus

¹⁷Le site Web www.sedar.com est le site officiel qui fournit un accès à la plupart des documents publics et des renseignements déposés par les émetteurs auprès des treize autorités provinciales et territoriales en valeurs mobilières

¹⁸ Indice boursier qui regroupe les soixante valeurs les plus importantes de la bourse de Toronto

des crédits d'impôt, etc. De plus, certains rapports annuels mentionnent les procédures mises en place afin de réduire ou même d'éliminer les risques identifiés (voir tableau 1). Les résultats de l'analyse des rapports annuels appuieront nos recommandations pour l'audit interne des processus liés à la gestion des risques fiscaux.

Les sociétés canadiennes retenues pour fins d'analyse des résultats furent donc les suivantes : CO2 Solutions inc, Groupe Jean Coutu (PJC) inc., Aimia inc, 5N plus inc, Banque de Montréal, Bombardier inc., BCE inc., Alimentation Couche-Tard inc., Rogers Communications inc., La société Canadian Tire Limitee, Fortis inc., Les compagnies Loblaw Limitee, Enbridge inc., Telus Corporation inc., Groupe SNC Lavalin inc.

2.4.2 Approche terrain

Pour cette phase, nous avons procédé à la collecte des données au moyen d'un questionnaire qui a été présenté aux auditeurs internes. Le questionnaire a été conçu selon le besoin de la recherche et à partir de la revue de la littérature. De plus, différents aspects qui pourraient être un facteur de risque fiscal ont été pris en considération : l'audit des autorités fiscales ; la qualité de la formation à l'interne ; la qualité de la gestion du risque fiscal, le système d'information utilisé, la documentation ; les processus d'évaluation à l'interne ; les processus de communication et d'approbation. Les réponses des auditeurs internes ont permis de déceler les dysfonctionnements dans les processus et aidé à donner des recommandations appropriées.

Pour répondre au questionnaire, nous avons sélectionné les auditeurs internes à partir des sites internet des entreprises et des réseaux sociaux professionnels, à savoir LinkedIn. À titre d'exemple, nous avons inscrit dans le moteur de recherche auditeur interne et une longue liste s'affichait ce qui a permis de rentrer en contact avec de

nombreux auditeurs internes. Ainsi, cinquante auditeurs internes ont été choisis de façon aléatoire afin d'être sollicités. Le nombre de participants dans le projet est un échantillon représentatif de l'ensemble des auditeurs internes au sein des entreprises canadiennes qui permettait d'arriver au résultat de la recherche. La plus part des entreprises qui font partie de l'échantillon des quinze entreprises (approche théorique) ont été contactées, mais il y eu très peu de réponses.

Nous tenons à préciser que la collecte des données est conforme aux normes d'éthique en vigueur à l'UQAM, tout en assurant la confidentialité de l'identité des participants (conformément au 6.5 de la politique 54 sur la protection de la vie privée). La sollicitation et le consentement ont été envoyés aux participants conformément au point 6.3.5 de la politique 54 (voir certificat éthique en annexe).

La communication par courriel avec les participants s'est faite en trois étapes comme suit :

a) Sollicitation par courriel :

Nous avons sollicité les auditeurs internes au sein des entreprises canadiennes à participer à notre projet de recherche par moyen de courriel électronique (courriel UQAM et LinkedIn) entre le 20 février 2018 et le 8 mai 2018. La sollicitation envoyée présentait l'objectif du projet de recherche. Aussi, la valeur ajoutée que pourrait apporter leur participation à la profession d'audit interne, et l'importance des processus fiscaux efficaces qui permettraient de réduire le fardeau fiscal pour les entreprises canadiennes.

b) Formulaire de consentement

Suite à l’approbation des auditeurs internes, un deuxième courriel a été envoyé qui comprenait le formulaire de consentement. Le formulaire de consentement a pour objectif d’expliquer le but de l’étude, les procédures, les avantages, les risques et inconvénients, de même que les personnes avec qui les participants pouvaient communiquer au besoin.

De plus, le formulaire de consentement incluait le traitement relatif à la confidentialité des données collectées. Ces derniers sont entreposés dans un fichier verrouillé avec un mot de passe. La liste des codes attribués pour chaque participant est conservée dans un fichier informatisé. Les données collectées seront détruites un an après le dépôt du projet. Toutefois, nous tenons à préciser, que les résultats de cette recherche présentés dans le mémoire de façon anonyme et n’incluent pas l’identité des êtres humains et les noms des entreprises participantes.

c) Questionnaire

Suite à la réception du formulaire de consentement signé par les auditeurs internes, un troisième courriel électronique comprenant quatorze questions a été envoyé afin d’analyser la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes. Notamment, les questions touchaient l’identification des risques fiscaux les plus élevés, l’évaluation des processus mis en place pour la gestion de ces risques et la fonction des auditeurs internes au sein des entreprises canadiennes. (Voir annexe 2)

2.4.3 Approche légale

Le risque fiscal pour une entreprise peut avoir de lourdes conséquences sur les activités de l’entreprise. Les autorités fiscales appliquent des procédures rigoureuses afin de s’assurer de l’exactitude des montants remis au gouvernement. Suite aux

vérifications effectuées par les autorités fiscales, les entreprises reçoivent des avis de cotisation qui détermine un nouveau montant à payer. Les redressements établis par les autorités fiscales créent souvent un désaccord entre les deux parties concernées.

« Pour qu'un impôt ou une taxe soit payable à l'État, cet impôt et cette taxe doivent être prévus par une loi ou un règlement. En outre si un contribuable est en désaccord avec l'État quant à ses obligations fiscales, ce sont ultimement les tribunaux qui trancheront la question, en se fondant sur leur interprétation de la législation et leur appréciation des faits »¹⁹.

Afin de mieux comprendre les litiges fiscaux qui peuvent être coûteux pour les entreprises, nous avons analysé cinq causes de jurisprudences. Pour chaque cause, nous présenterons un bref sommaire des faits et ferons un lien avec les rapports annuels dans l'année ou l'impôt est en litige. De plus, l'analyse des rapports annuels permettra de vérifier si le dénouement du litige est présenté aux états financiers ou par voie de note.

Les cinq causes de jurisprudence liées à cinq entreprises différentes ont été choisies en fonction de leur incidence sur la loi fiscale canadienne et ces jurisprudences sont toujours d'actualité. Afin de consulter les causes de jurisprudence, nous avons utilisé le site internet intelliconnect.ca qui est considéré comme « la plateforme de référence de l'industrie en matière fiscale ».²⁰ Également, nous avons consulté le site internet canlii.org qui est le site de l'institut canadien d'information juridique. Les entreprises choisies sont les suivantes :

1-Groupe Jean Coutu (PJC) inc. : Le groupe exerce ses activités au sein de l'industrie canadienne de la pharmacie au détail, essentiellement dans l'est du Canada. Le

¹⁹ Allard, M-P, la recherche en fiscalité canadienne 4^{ème} édition, juin 2014, page. 3.

²⁰ <https://wolterskluwer.ca/fr/produits/intelliconnect/>, consulté le 14 octobre 2019.

groupe est leader dans l'industrie pharmaceutique au détail en Amérique du Nord. Le groupe détient 418 établissements au Canada. (Rapport annuel, 2017)

2- Bombardier inc.: l'entreprise est considérée comme le leader mondial dans la fabrication d'avions et de trains. Elle détient 73 sites de production et d'ingénierie dans 28 pays à travers le monde. (Rapport annuel, 2017)

3-Shell : L'entreprise exerce des activités de la recherche et la production de pétrole, gaz naturel et de soufre , ainsi que la distribution d'essence et des produits dérivés. Elle détient quelque 1 800 stations-service au Canada. (Site Wikipédia.org, consulté le 20 septembre 2019)

4- George Weston Limitée : La société détient principalement deux secteurs d'exploitation à savoir Loblaw et Weston Foods.Loblaw offre des produits d'alimentation, de pharmacie, de soins de santé et de beauté, des vêtements. Weston Foods est leader canadien des produits de boulangerie frais, des produits de boulangerie surgelés, artisanaux et biscuits à travers toute l'Amérique du Nord. (Rapport annuel, 2017)

5-Kruger inc. : est une entreprise québécoise spécialisée dans l'industrie de la pâte à papier, de l'emballage et des spiritueux. Elle est considérée comme l'un des principaux recycleurs de papiers et cartons en Amérique du Nord. La société Kruger détient des établissements au Canada et aux États-Unis. (Site Wikipédia.org, consulté le 20 septembre 2019)

A travers cette sélection des cinq jurisprudences, nous pouvons constater que deux causes de jurisprudence, Bombardier inc. et Groupe Jean cotu (PJC) inc., se retrouvent également dans l'échantillon des quinze entreprises canadiennes sélectionnées pour fins d'analyse des résultats (section 2.4.2). Suivant les deux

approches, nous analyserons les rapports annuels afin d'identifier les risques fiscaux, y compris le risque d'audit des autorités fiscales, qui est la raison principale des causes de litige auprès des tribunaux. Afin de faire le lien entre les deux approches, nous analyserons les procédures de gestion du risque fiscal mentionnées dans les rapports annuels et les causes de jurisprudence telles que : les processus de suivi des vérifications auprès des autorités fiscales, les méthodes comptables utilisées qui ont un impact sur la provision d'impôt comptabilisée, la conformité dans l'interprétation des lois et règlements fiscaux et la pertinence des documents justificatifs, etc.

2.5 Conclusion

Nous avons vu que la problématique de recherche concerne la fonction d'audit interne fiscale et si des missions d'audit fiscal sont prises en compte dans la charte d'audit des entreprises canadiennes. Cette problématique devrait donc en principe permettre d'évaluer l'importance de la fonction d'audit interne afin de réduire ou d'éliminer les risques fiscaux que rencontrent les entreprises en exerçant leurs activités.

De même, la méthodologie par les trois approches de collectes de données permettra, dans un premier temps, de mieux cerner les risques fiscaux existants au sein des entreprises canadiennes, de faire l'évaluation des processus de gestion des risques mis en place et d'identifier si la fonction d'audit fiscale est incluse dans la charte d'audit interne des entreprises.

Enfin, elle permettra d'énoncer des recommandations afin d'éviter que les erreurs qui ont été identifiées dans les rapports annuels, les réponses aux questionnaires et les causes de litiges fiscaux ne se reproduisent soient la non-conformité aux lois fiscales canadiennes et internationales et les pénalités et amendes qui peuvent s'appliquer.

CHAPITRE III

ANALYSE DES RÉSULTATS

3.1 Introduction

Nous avons vu au chapitre du cadre théorique que l'analyse des risques fiscaux s'est établie sous trois aspects : théorique, pratique et juridique. En conséquence, l'analyse des résultats collectés est effectuée sous trois angles : les rapports annuels, les réponses au questionnaire et les causes de jurisprudence. L'analyse de l'ensemble des données collectées permettra de formuler des recommandations afin d'améliorer la fonction d'audit interne, la gestion des risques fiscaux et de mieux préparer les entreprises à faire face à d'éventuels contrôles fiscaux de la part des autorités gouvernementales.

3.2 Analyse des rapports annuels

Cette partie est consacrée à l'analyse des rapports annuels afin d'identifier les risques fiscaux, les conséquences du risque et la gestion de risque adoptée par les entreprises sélectionnées (voir tableau sous analyse des rapports annuels). Le tableau identifie les risques les plus élevés et les plus inquiétants selon l'échantillon d'entreprises choisi.

Tableau 1 : Caractéristique du risque fiscal, conséquences et procédure de la gestion du risque fiscal

Nom de la société	Risque fiscal	Conséquences du risque fiscal	Procédures de la gestion du risque fiscal
CO2 Solutions inc. (Rapport annuel 2017, p. 41).	-Non-respect des conditions d'octroi des crédits d'impôts pour la recherche et développement, plus précisément les dépenses engagées dans le cadre des activités.	-Réduction ou refus des crédits d'impôts pour la recherche et développement octroyés par les autorités fiscales fédérales et provinciales.	-Il n'a pas été mentionné de mesure précise pour ce risque. Toutefois, il a été mentionné que les contrôles comportent des limites et il n'y a pas de risque 0, car la possibilité de fraude ou d'erreur ne sont pas improbables.
Groupe Jean Coutu (PJC) inc. (Rapport annuel 2011, p. 71).	-A fait objet de vérification fiscale (<i>IRS</i>) pour les exercices 2004 à 2007 relié aux opérations cédées à la société Rid Aid (chaîne de pharmacie Américaine).	-Augmentation de la provision d'impôt au courant de l'exercice 2011.	-La société a mis en place un processus d'opposition suite aux avis de cotisations reçus (Rapport annuel 2011, p.26). La société a mis en place des processus pour un meilleur suivi des modifications des lois et règlements y compris les lois fiscales (Rapport annuel, p.32).

		charge d'impôt ultérieure.	
Banque de Montréal (Rapport annuel 2015, p.115).	-Selon le budget fédéral de 2015 qui propose de nouvelles règles fiscales comme d'interdire les déductions à titre de dividendes payés ou payables après avril 2015.	-Conséquences sur l'augmentation du taux d'impôt effectif.	-Aucune information sur les contrôles mis en place pour gérer ce risque. Un comité de gestion de risque de BMO analyse les risques rencontrés y compris le risque lié à la fiscalité. Il a été constaté que ce risque a été pris en considération par le comité de gestion depuis l'exercice financier 2000 (Rapport annuel 2000, p27), car il fait partie des risques les plus importants de l'entreprise.
Banque de Montréal (Rapport annuelle 2016, p.194).		-En 2016, un avis de cotisation ARC a rehaussait l'impôt de 76 millions de dollars relatifs aux dividendes de sociétés canadiennes constatés aux états financiers de 2011. En conformité avec les exigences fédérales de 2015.	-Tel que mentionné dans (Rapport annuel 2016, p. 86), les nouveaux produits et transactions structurés qui posent des risques importants y compris les risques liés à la fiscalité sont examinés par le Comité de gestion du risque. De plus, dans le Rapport de 2016 contrairement à celui de 2015 stipule que s'il existe une complexité dans la structure opérationnelle qui engendre ce type de risque, des procédés opérationnels sont mis en place à cet effet.
BCE inc.(Rapport annuel 2015, p. 104).	-Risque d'audits des autorités fiscales , aussi la modification des lois fiscales complexes et la divergence à	- les montants relatifs à l'impôt et aux taxes à la consommation pourraient différer des montants prévus. - Des intérêts et pénalités	- Une meilleure interprétation des lois fiscales en vigueur. Une provision adéquate de l'impôt des sociétés et des taxes à la consommation.

	l'interprétation de ces lois.	additionnelles en conséquence.	
Bombardier inc. (Rapport annuel 2015, p.135).	-Risque de réduction des mesures fiscales relatives à la recherche et développement.	- Impact négatif sur l'industrie du transport et ralentissement des livraisons et le nombre de commandes. Également, sur la situation financière et les flux de trésorerie.	-Selon le Rapport annuel (2015, p 254), le comité du conseil de Bombardier comprend un comité finance et gestion des risques qui permet d'examiner les risques existants, les surveillances et les contrôles mis en place à cette fin. Toutefois, aucune information précise n'est retracée pour gérer le risque lié à la recherche et développement.
Bombardier inc.(Rapport annuel 2015,p. 155).	-Risque d'incertitude liée l'interprétation, à la modification des lois fiscales et audit des autorités fiscales.	-Impact sur la provision d'impôt qui pourrait être révisée à la hausse.	-Afin de faire face aux possibles audits des autorités fiscales, une provision d'impôt est établie afin de faire face aux risques de vérifications fiscales de chaque pays où la compagnie exerce ses activités. Ainsi, une stratégie fiscale prudente.
Alimentation Couche-Tard inc (Rapport annuel 2015, p. 49).	-Risque lié aux activités mondiales qui est : « l'inefficacité fiscale potentielle liée au rapatriement de fonds provenant des filiales étrangères». Notamment, la variation négative du taux de change.	-Impact négatif sur la continuité d'exploitation dans les pays étrangers ainsi sur la situation financière.	- Selon le Rapport annuel, il existe un système de contrôle interne mis en place qui assure la fiabilité et l'intégralité de l'information financière. De plus, ce système est évalué de façon continue par la direction et les services d'audit externe. Les contrôles mis en place permettent d'identifier et évaluer les risques afin d'assurer une meilleure gestion.

Alimentation Couche Tard inc. (Rapport annuel 2015, p. 41).	-De plus, le risque de la variation des taux d'imposition dans les pays étrangers. Tel qu'en Norvège, Danemark et Suède.	-Ces variations ont un impact sur le bénéfice net, l'impôt courant et différé.	-La société s'assure de l'estimation de la charge d'impôt mondiale et de la comptabilisation adéquate dans les états financiers (Rapport annuel 2015, p. 43).
Rogers Communications inc. (Rapport annuel 2016, p.87).	-Risque lié à l'interprétation des lois et réglementations fiscales qui sont susceptibles au changement législatif. De plus, un risque d'audit des autorités fiscales.	-Conséquence sur le passif et actif d'impôts exigibles et différés, sur les provisions d'impôt déjà comptabilisés. Également, des pénalités et intérêts exigibles.	-La société comptabilise les impôt et taxes au taux d'imposition en vigueur. (Lois de l'impôt des sociétés, lois des taxes de vente) Une interprétation raisonnable des lois fiscales complexes.
Canadian Tire Limitée (Rapport annuel 2016, p. 44).	-La société fait constamment l'objet de vérification par les autorités fiscales.	-Un redressement des autorités fiscales. Ainsi, un passif d'impôt qui serait différent de la provision constatée par la société.	-La société traite régulièrement les questions fiscales qui pourraient lui être adressées. À cet effet, la Société s'assure de (Rapport annuel 2016, p 44) : Produire des déclarations appropriées et justifiables dans le cadre de ses activités ; constituer des provisions adéquates afin d'éviter les risques de redressement fiscal ; s'assurer de la réalisation des différences temporaires relatives à la participation de la société dans ses filiales.

Canadian Tire Limitée (Rapport annuel 2016, p. 33).	-Modification des lois de l'impôt sur le revenu touchant la CT REIT ²¹ et le risque que cette dernière ne se conforme pas, afin d'avoir le statut de fiducie de fonds commun de placement à capital fixe.	-Conséquences défavorables sur la valeur des parts négociées en Bourse et sur les distributions aux porteurs de Parts.	-La direction de CT REIT a établi un programme de contrôle de la conformité afin d'avoir une assurance raisonnable. Toutefois dans le Rapport annuel, Canadian Tire n'a mentionné aucun contrôle effectué par elle à ce sujet.
Fortis inc. (Rapport annuel 2016, p.52 et p. 56).	-Risque de modifications des lois et des réglementations fiscales aux Canada, USA et d'autres pays où elle exerce ses activités. - Risque d'audit des autorités fiscales.	-Si les taux d'imposition sont à la hausse conséquences sur le résultat d'exploitation, la situation financière et le flux de trésorerie.	-Application et suivi des réformes fiscales obligatoires régies par les pays où elle possède le siège social et les filiales. Tel qu'il a été mentionné dans le Rapport annuel (2016, p.52) : « Les résultats des élections américaines de 2016, qui ont donné la victoire au candidat républicain à la présidence et consolidé la majorité du Parti républicain au Congrès, entraîneront probablement une certaine réforme de la fiscalité, y compris une révision des taux d'imposition».
Les Compagnies Loblaw Limitée. (Rapport annuel 2016, p. 47).	-Modification des lois fiscales touchant les impôts et taxes Canada et dans les autres pays. La société fait	-Impact sur les activités d'exploitation sur le résultat, situation financière, la performance et la réputation de la société. Risque d'avis de cotisation	-Selon le Rapport annuel (2016 p.42) un contrôle interne est mis en place. De plus, la direction applique le règlement 52-109 ²³ qui assure l'efficacité des contrôles internes. Toutefois, il a été mentionné qu'il existe toujours un risque que le contrôle puisse être inadéquat dans le futur, en raison de la possible détérioration des procédures et des politiques de l'entreprise.

²¹<https://www.ctreit.com/home/default.aspx>

²³ Règlement 52-109 : Attestation de l'information présentée dans les documents annuels et intermédiaires des émetteurs

Les compagnies Loblaw Limitée (Rapport annuel 2016, p. 47).	régulièrement objet d'audit effectuée autorités fiscales. -Risque un de ses trois secteurs d'activités « propriétés de choix » cesse d'être considérée comme une fiducie de placement immobilier ²² selon la loi de l'impôt sur revenu (ARC).	qui comprend des redressements de l'impôt et des taxes. Également, une atteinte à la réputation et à la performance de l'entreprise. -Conséquence négative sur le court des parts de propriétés de choix et par le fait même sur le bénéfice net aux fins du calcul de la provision d'impôt.	De plus, il existe un programme de gestion des risques qui permet d'évaluer et à mieux gérer les risques existants, le conseil d'administration surveille et approuve annuellement la politique de gestion des risques (Rapport annuel, p. 43). Toutefois à l'analyse de conformité à la réglementation (p.47), nous retraçons les risques et les conséquences fiscales sans qu'il y ait mention des mesures correctives. -Cependant, aucune gestion du risque fiscal n'est mentionnée à cette fin.
Enbridge inc (Rapport annuel 2016, p.103).	-Les passifs d'impôt liés à des questions fiscales incertaines, comme la possibilité de vérification des autorités fiscales sont encore détenus par la société et ses filiales. L'entreprise fait objet d'examen fiscal pour les	-Risque que les autorités fiscales réclament ces passifs d'impôt.	-Aucun processus n'est mentionné à ce sujet. Toutefois selon le Rapport annuel, les contrôles internes n'ont fait objet d'aucune modification au 31 décembre 2016.

²²https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/administrateurs-fiducies/genres-fiducies.html#fid_place_immo. Consulté en septembre 2019

	années 2013 et 2014(p.184).		
Telus Corporation Inc. (Rapport annuel 2016, p. 99 et 100).	-Audit des autorités fiscales plus sévère. -Modification des lois et règlement et la complexité à interpréter certaines lois relatives à ses activités. - Complexité et modifications des lois fiscales au niveau international.	-Risque que les montants établis par la société relative à la taxe à la consommation à la charge d'impôt soient révisés à la hausse. -Aussi, des incidences sur les actifs et passifs d'impôt différé qui sont reliés à des événements et taux d'imposition futurs qui sont susceptibles aux changements par les autorités fiscales. - Risque sur le bénéfice net, sur la situation financière et sur la réputation de l'entreprise.	-Mise en place d'un code de conduite fiscal et de gestion de risque qui permet une meilleure appréhension et contrôle du risque afin de réduire et d'éliminer les risques fiscaux. Les principaux points énoncés dans le code de conduite fiscal et de gestion (p. 100) : « Le rôle des membres de l'équipe, leurs responsabilités et leur conduite personnelle, la façon d'exercer des activités en tenant compte des lois fiscales et les approches en matière de relations de travail avec les autorités fiscales externes et les conseillers externes. Cette politique reconnaît la nécessité de s'assurer que TELUS respecte toutes les lois fiscales pertinentes. Les composantes nécessaires pour assurer le contrôle et l'atténuation efficace du risque fiscal sont énoncées dans la politique, tout comme le processus de délégation de pouvoirs à la direction en ce qui concerne les questions fiscales conformément aux lignes directrices en matière de communications avec le conseil d'administration et le comité d'audit ». Un service d'audit interne en fiscalité est intégré au département d'audit interne et qui comprend des professionnels en fiscalité. Le Rapport annuel de 2006 a été le premier à faire mention de l'existence d'un service interne en fiscalité. Tout risque confronté qui est relié à la fiscalité est directement communiqué au service d'audit interne fiscal.

			-Telus fait appel à des professionnels externes afin de vérifier ces processus fiscaux mis en place et de leur conformité vis-à-vis de la réglementation fiscale.
Groupe SNC-Lavalin inc. (Rapport annuel 2016, p.114).	- Modifications des lois et complexité à interpréter les lois dans les différents pays où elle exerce ses activités.	- Incidence sur la provision d'impôt établie et des autres taxes.	- Des contrôles internes sont mis en place afin d'assurer la fiabilité de l'information financière. Selon Rapport annuel (2016, p 124), il existe toujours des risques d'erreurs ou de fraude et pour cette raison la direction assure l'évaluation continue des contrôles internes mis en place. Cependant, il n'a pas été mentionné des mesures relatives aux risques fiscaux existants.

L'analyse des risques fiscaux permet de constater que ce type de risque a été mentionné dans de nombreux rapports annuels. Les risques fiscaux les plus importants qui ressortent pour les entreprises sélectionnées sont :

- a) La modification des lois et règlements et la complexité de les interpréter ;
- b) L'audit effectué par les autorités fiscales ;
- c) Le risque lié aux activités internationales ;
- d) Le risque lié au crédit de la recherche et développement ;

Tableau 2 : Caractéristique du risque pour les 15 entreprises de l'échantillon

Le tableau 2 ci-dessous présente dans la première colonne les risques fiscaux importants identifiés dans chaque entreprise (voir tableau 1). Par la suite, la deuxième colonne du tableau 2, présente le nombre de fois que le risque est mentionné à la première colonne du tableau 1. La troisième colonne du tableau 2, présente le calcul du pourcentage qui permet d'évaluer la fréquence du risque en divisant le nombre de risques identifié à la colonne 2 du tableau 2 sur le nombre d'entreprises analysées, c'est à dire quinze.

Variable à l'étude	Nombre de risques	Pourcentage des risques
Audit effectué par les autorités fiscales	10	66 %
Modification des lois et règlement et la complexité de les interpréter	9	60 %
Risque lié aux activités internationales	5	33%
Risque lié au crédit de la recherche et développement	2	13%

a) La modification des lois et règlements et la complexité à les interpréter.

Plusieurs entreprises mentionnent ce risque dans leur rapport annuel à savoir 60 % des rapports consultés (voir tableau 1). Ce risque englobe les modifications des lois de l'impôt sur le revenu, les taxes de vente, les charges sociales, les taxes foncières, etc. Les conséquences de ce risque ont des répercussions négatives sous différents aspects telles que : le flux de trésorerie, la présentation des états financiers et la réputation de l'entreprise. À titre d'exemple de l'impact de modification de la loi et règlement

« En juin 2016, les règles sur les arrangements de capitaux propres synthétiques ont été adoptées au Canada. Les règles sur les arrangements de capitaux propres synthétiques interdiraient, dans certaines circonstances, les déductions au titre des dividendes payés ou payables après avril 2017 »(Rapport annuel Banque de Montréal, 2016, p. 111).

Cette règle a eu un impact au courant de l'exercice de 2016, car la société avait reçu des autorités fiscales (ARC) un nouvel avis de cotisation qui rehaussait les impôts sur le résultat de 76 millions de dollars concernant les dividendes de société canadienne pour 2011. Par le fait que l'ARC a fait introduire de façon prospective la règle citée plus haut en refusant les déductions pour dividendes, car les dividendes ont été reçus dans un mécanisme de transfert conformément à l'application de la nouvelle règle (Rapport annuel Banque de Montréal, 2016, p.114). Toutefois, certaines entreprises assurent la gestion du risque en engageant des professionnels en fiscalité, en créant un service d'audit fiscal interne qui vérifie continuellement la conformité aux lois fiscales comme, par exemple, Telus corporation (voir tableau 1).

Par contre, d'autres sociétés comme Rogers Communication inc. et BCE inc. confirment avoir déclaré aux autorités fiscales une provision de l'impôt des sociétés et des taxes à la consommation de façon adéquate tout en se conformant aux lois de

l'impôt en vigueur (voir tableau 1). Notamment, Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. qui s'assure d'un meilleur suivi des modifications des lois et règlements y compris les lois fiscales par la mise en place de processus conforme aux lois fiscales (Rapport annuel 2012, p. 31).

b) L'audit effectué par les autorités fiscales

Ce risque est le plus élevé et le plus inquiétant pour la majorité des sociétés selon les rapports annuels sélectionnés, à savoir 66 % (voir tableau 2). Ce risque englobe les produits différés, les intérêts payés et à payer sur les dettes à long terme, la taxe à la consommation, les charges sociales, les liquidités, le bénéfice net, les actifs et passifs d'impôt différé, etc. De plus, certaines entreprises affirment qu'elles font régulièrement l'objet de vérification fiscale et c'est le cas pour la société Aimia inc. et le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. (voir tableau 1).

Aimia inc. confirme avoir reçu un avis de cotisation au courant de l'année 2013 de l'ARC relatif à l'exercice financier 2008 concernant une erreur estimée par les autorités fiscales dans la comptabilisation des produits différés aux fins fiscales, ce qui a eu une incidence sur le résultat imposable plus des intérêts et pénalités en conséquence (Rapport annuel 2015, p 64-65).

Le Groupe Jean Coutu, (PJC) inc. quant à lui, a fait l'objet d'une vérification fiscale par « L'Internal Revenue Service (« IRS ») qui a émis des rapports suite à la finalisation des vérifications fiscales des exercices financiers 2004 à 2007 des opérations américaines cédées à Rite Aid » (Rapport annuel 2011, p. 71). Toutefois, le groupe PJC assure avoir une provision suffisante qui permet de faire face à ce type d'évènement.

Les vérifications fiscales peuvent avoir de lourdes conséquences sur le fond de roulement qui se traduit par la hausse des impôts et taxes à payer ainsi que des intérêts et pénalités en sus (voir tableau 1). Suite à ces vérifications, les sociétés concernées prévoient une provision adéquate pour les impôts dus aux autorités fiscales et appréhende les questions fiscales qui pourraient faire objet d'audit. De plus, les entreprises s'assurent d'avoir un personnel qualifié en fiscalité que ce soit dans l'équipe interne ou des services de professionnel à l'externe afin de faire opposition aux autorités fiscales (Telus Corporation, Rapport annuel 2016, p.100).

c) Le risque lié aux activités internationales

D'après les rapports annuels des sociétés :5 N plus inc., Telus corporation, Groupe SNC-Lavalin inc., Les Compagnies Loblaw Limitee, Bombardier inc. et Fortis inc. le risque est lié aux activités internationales est très élevé du fait que les lois et règlements relatifs aux taxes et impôts dans les différents pays sont également assujettis au changement. Ce risque englobe les variations des taux de changes, les transferts de fonds, biens et services provenant des filiales. Ainsi, les impacts négatifs affectent les actifs et passifs d'impôt différé mais également sur la provision et les remises de taxes exigibles de l'exercice courant. Ce risque comporte plusieurs sous-risques.

En premier lieu, on retrouve l'impact sur les actifs et impôts différés. Ce risque a été soulevé dans l'entreprise 5N Plus inc (rapport annuel de 2016, p.71). La société n'a pas comptabilisé les économies d'impôt réalisées dans les autres pays ce qui a eu un impact négatif sur l'actif d'impôt au courant de l'exercice 2016. D'une autre façon, la comptabilisation des pertes d'impôt réalisées dans les autres pays n'a pas été faite afin d'éviter des risques fiscaux.

L'entreprise Telus Corporation inc., quant à elle, mentionne (Rapport annuel 2016, p. 100) que les changements de lois et conventions dans les différents pays où elle exerce son activité peuvent avoir des impacts sur les différentes taxes et impôts dont elle est assujettie. Également, les rapports annuels de la société Fortis inc. et les compagnies de Loblaw Limitée (voir tableau 1) soulèvent le risque que les modifications liées aux lois des différents pays aient des conséquences sur la situation financière, le résultat d'exploitation et la performance de leurs activités.

En second lieu, le risque peut avoir une conséquence sur l'exercice fiscal. Les changements de lois des autres pays ont des impacts sur les charges d'impôt relatives à l'exercice en cours. C'est le cas de l'entreprise Bombardier inc. qui mentionne dans son Rapport annuel (2015) que l'incertitude dans l'interprétation des lois risque d'avoir un impact sur le recouvrement de la charge d'impôt déjà comptabilisée.

Toutefois, certaines entreprises prévoient une gestion fiscale afin d'éviter le risque lié aux activités internationales, tels que Telus Corporation qui a mis en place un service d'audit interne qui fait le suivi régulier des changements des lois fiscales dans les différents pays. Également, l'entreprise Fortis inc. qui s'assure du suivi et de l'application des réformes principalement aux États-Unis (voir tableau 1).

d) Le risque lié au crédit de la recherche et développement

Il a été constaté dans les rapports annuels (voir tableau 1) de la société CO2 Solution inc. et Bombardier inc. que l'un des facteurs de risque fiscal est lié aux crédits d'impôts pour la recherche et développement. Ce risque englobe tous les coûts liés à la recherche et développement, les dépenses de développement capitalisées, les

liquidités. Ainsi, le risque est le non-respect des conditions d'octroi des crédits de recherche et développement accordés par les deux paliers du gouvernement fédéral et provincial. À cet effet, le non-respect des conditions liées à ce crédit aura de lourdes conséquences telles que la réduction du montant du crédit ou le refus du crédit de la recherche et développement. Ces conséquences auront pour effets de réduire les activités des sociétés, la perte de contrats importants, sur la situation financière et sur les flux de trésorerie.

Les rapports de CO2 Solutions inc. et de Bombardier inc. ne font aucune mention relative à la gestion du risque fiscal et des mesures prises pour que ce type de risque ne se produise dans le futur. De plus, le rapport annuel de la société CO2 Solution inc. précise que le risque 0 n'existe pas du fait que les risques d'erreurs humaines et de manœuvres frauduleuses pourraient survenir (Rapport annuel 2017, p.41).

En utilisant cette méthode d'analyse des rapports annuels, nous avons fait ressortir les risques fiscaux les plus mentionnés. Nous avons résumé les risques importants comme suit :

* Une société qui détient des filiales dans différents pays, comme les sociétés : Groupe SNC-Lavalin inc. et Bombardier inc. encourt le risque de non-respect des lois et règlements qui régissent ces pays et ce qui pourrait avoir un impact sur l'estimation de la provision d'impôt.

* Une société qui réalise des transactions au niveau international en devises étrangères, comme l'entreprise Alimentations Couche-Tard inc pourrait connaître des risques dans l'estimation des actifs et passifs d'impôt aux états financiers. Également, un risque lié à la constatation des pertes et des gains de change aux états de résultat à la date clôture de l'exercice financier.

* Une société qui bénéficie des avantages fiscaux octroyés par les autorités fiscales plus précisément des crédits de recherche et développement comme Bombardier inc. et CO2 Solutions inc. s'expose au risque de la réduction ou le refus de ces crédits, s'il existe un manque de respect aux exigences relatives aux engagements auprès des autorités fiscales.

*Une société qui fait objet d'audit par les audits fiscaux de façon régulière, comme nous avons constaté dans la majorité des rapports annuels consultés (66 % des rapports annuels), s'expose au risque de redressement par les autorités fiscales relatives aux impôts déclarés.

En plus des quatre principaux risques fiscaux détectés dans les rapports annuels, nous avons constaté d'autres problématiques qui ressortent à l'analyse de chaque risque fiscal cité plus haut soient : la problématique liée aux contrôles internes, aux dépenses diverses et au prix de transfert.

- La problématique liée aux contrôles internes est mentionnée dans différents rapports annuels consultés comme : les Compagnies Loblaw Limitee, CO2 Solutions inc., Groupe SNC-Lavalin inc., (voir tableau 1) qui évoquent que les contrôles internes mis en place sont efficaces, mais comprennent également des limites et qu'il existe toujours des risques d'erreur ou de fraude qui peuvent être détectées dans le futur.
- La problématique liée aux dépenses diverses est retracée dans plusieurs rapports annuels. En plus des dépenses engagées dans le cadre de recherche et développement qui doivent se conformer aux exigences des autorités fiscales (Rapport annuel Bombardier inc. et CO2 Solutions inc.), il existe d'autres dépenses qui peuvent affecter l'état de la situation financière et les flux de

trésorerie de l'entreprise telles que le redressement des provisions fiscales ainsi que les intérêts et pénalités qui peuvent être exigés par les autorités fiscales (Aimia inc. 2013).

- La problématique liée aux prix de transfert pour les multinationales qui détiennent des filiales à l'étranger en raison des risques liés aux lois fiscales et des conventions fiscales qui diffèrent d'un pays à un autre. Ceci découlant du fait que la modification des taux et des règles d'imposition fiscales sont souvent susceptibles au changement ce qui affecte principalement les prix de transfert. Nous avons constaté cette problématique dans différents rapports annuels consultés (voir tableau 1). À titre d'exemple, les Aliments Couche-Tard inc. (2015) éprouvent de la difficulté dans le transfert des fonds provenant de leurs filiales.

L'approche d'analyse avec quinze rapports annuels nous a permis non seulement d'identifier les risques fiscaux et les conséquences sur les activités, mais également d'identifier les procédures de gestion du risque fiscal (voir la troisième colonne du tableau 1). Plus particulièrement, le rapport annuel BMO (2016, p.86) mentionne que le risque lié à la fiscalité est examiné par le comité de gestion et le rapport annuel Télus Corporation (2016, p.100) assure que le contrôle des risques fiscaux est délégué à un service de fiscalité. Ainsi, nous pouvons statuer que cette approche a permis d'atteindre une partie de l'objectif de recherche qui est l'existence de certains processus de la gestion du risque fiscal et sont traités à différents niveaux, comme : le service interne de fiscalité et le comité de gestion des risques.

3.3 Analyse du questionnaire

Cette analyse prend en considération les réponses reçues des participants reliés à la recherche, c'est-à-dire qui ont une fonction en audit interne au sein de leur entreprise. L'approche terrain permet d'avoir l'avis de professionnels en audit interne fiscal, de mesurer le degré de risque rencontré dans l'exercice de leur fonction et des processus appliqués afin de respecter les exigences fiscales en vigueur.

Toutefois, cette méthode n'a malheureusement pas permis de collecter les informations souhaitées. Sur un total de cinquante sollicitations envoyées, le nombre de réponses a été de neuf (soit 18%). Trois réponses des auditeurs internes ont exprimé ne pas détenir des compétences et d'expertises en audit interne lié au risque fiscal. Deux auditeurs internes ont souhaité avoir plus de détails sur la recherche, mais n'ont pas démontré leurs intérêts de répondre au questionnaire. Un auditeur interne a exprimé son souhait de participer à la recherche, mais n'était pas en mesure de participer dans ce domaine en raison que cette fonction a été confiée aux auditeurs externes afin de couvrir ce risque. Par conséquent, ce type d'audit ne fait pas partie de l'univers d'audit interne de cette entreprise canadienne. Enfin, un autre auditeur a mentionné que le service d'audit interne spécialisé dans la gestion de risque fiscal est centralisé dans un autre pays. De ce fait, il n'a pas été possible de nous communiquer les informations nécessaires pour la recherche.

Tableau 3 : Sommaire des réponses obtenues (18%).

Nom fictif des auditeurs internes	Titre du poste	Date d'envoi de la sollicitation	Suivi des réponses
Répondant 1	Auditeur interne principale	20 février 2018	Jamais de mandat d'audit interne en lien avec les risques de nature fiscale.
Répondant 2	Auditeur interne	21 février 2018	la gestion des risques fiscaux et la charte d'audit interne sont gérées davantage par le département d'audit interne central de la maison mère qui est au États-Unis.
Répondant 3	Auditeur interne	21 février 2018	L'auditeur interne a souhaité avoir plus de précisions et que nous avons d'ailleurs fourni, mais aucun intérêt démontré de sa part pour répondre au questionnaire.
Répondant 4	Auditeur interne	21 février 2018	L'auditeur interne mentionne que la sollicitation relative à la gestion des risques fiscaux ne relève pas de ses compétences.
Répondant 5	Auditeur interne	25 février 2018	L'auditeur interne a souhaité avoir plus de précisions et que nous avons d'ailleurs fourni, mais aucun intérêt démontré de sa part pour répondre au questionnaire.
Répondant 6	Auditeur interne senior	25 février 2018	L'auditeur interne mentionne que le sujet

			relatif à la gestion des risques fiscaux ne relève pas de ses compétences.
Répondant 7	Première vice-présidente Audit interne & Certification financière	06 mars 2018	L'entreprise a recours à un service externe pour les questions liées aux risques fiscaux.
Répondant 8	Auditeur interne senior	03 mai 2018	L'auditeur interne mentionne avoir réalisé très peu de mandats en lien avec la fiscalité sans démontré l'intérêt de participer au projet de recherche.
Répondant 9	Auditeur interne	08 mai 2018	L'auditeur a accepté de répondre à toutes les questions.

Il s'est donc avéré qu'un seul auditeur interne d'une grande entreprise canadienne a accepté de participer et répondre au questionnaire. Selon les réponses obtenues :

- Un fiscaliste à l'interne de l'entreprise prend en charge la gestion du risque fiscal et les documents reliés à ce sujet. Présentement, l'entreprise ne fait pas affaire à l'extérieur du Canada. Mais dans les années antérieures, où l'entreprise faisait des opérations à l'extérieur, la fonction était confiée au même département ;
- La politique de gestion fiscale est mise en place par le fiscaliste en collaboration avec une firme externe. Toutefois, la décision finale à ce sujet est prise par la haute direction ;
- Des mises à jour sont effectuées par le fiscaliste de façon continue en collaboration avec la firme externe afin de se conformer aux nouvelles lois

fiscales. De plus, les employés affectés au département de fiscalité suivent des formations continues en matière fiscalité ;

- Le fiscaliste représente l'entreprise auprès des autorités fiscales à l'exception des cas les plus complexes où l'entreprise peut faire appel à une firme externe;
- Le fiscaliste et la haute direction (CFO) prennent les décisions fiscales de l'entreprise. Cependant, pour les décisions qui pourraient être litigieuses l'évaluation se fait par la firme externe.
- Le risque déterminé comme majeur est l'utilisation de certaines pertes en capital (selon des discussions informelles de l'auditeur interne avec le fiscaliste).
- Les processus mis en place se décrivent par la présence d'un fiscaliste à l'interne, recours à des firmes spécialisées pour préparer les déclarations d'impôts et pour les opinions et les prises de position. S'il arrive une transaction en dehors du cours normal des affaires, le fiscaliste et des firmes spécialisées sont impliqués.
- Les risques liés au processus sont bien perçus par les différents mécanismes de contrôle interne.
- Le système d'information mis en place pour gérer l'information fiscale comprend un système financier et des chiffriers Excel. Les fiscalistes utilisent encore beaucoup le format papier.
- Selon l'auditeur interne, les processus mis en place évaluent efficacement le risque ;
- Le processus mis en place ne traite pas des causes profondes des impositions gouvernementales, mais vise principalement à minimiser les impôts, tout en minimisant les risques fiscaux.

Selon la réponse de l'auditeur interne, il semble que la gestion de risque soit confiée à un fiscaliste à l'interne ayant les compétences appropriées dans le domaine fiscal. De

plus, le risque le plus élevé de l'entreprise se rapporte aux pertes en capital. Le risque est le non-respect des règles fiscales liées à l'estimation exacte et l'utilisation des pertes de façon appropriée et qui pourrait avoir un impact sur l'impôt à payer, plus des intérêts et pénalités en cas de vérification des autorités fiscales.

Les intérêts pour non-paiement d'un impôt peuvent avoir de lourdes conséquences financières. Selon le site de l'Agence du Revenu du Canada (ARC), un solde d'impôt impayé d'une année génère des intérêts composés quotidiennement sur ce montant. Les taux en vigueur du 1er avril 2019 au 30 juin 2019 relatifs à l'impôt sur le revenu ²⁴ :

- Un taux d'intérêt de 6 % s'appliquera aux montants d'impôt ainsi qu'aux cotisations au Régime de pensions du Canada et à l'assurance-emploi en souffrance.
- Un taux d'intérêt de 2 % s'appliquera aux paiements en trop des contribuables constitués en société.
- Un taux d'intérêt de 4 % s'appliquera aux paiements en trop des contribuables non constitués en société.
- Un taux d'intérêt de 2 % servira à calculer les avantages imposables accordés aux employés et aux actionnaires sous forme de prêts sans intérêt et de prêts à faible taux d'intérêt.
- Le taux d'intérêt sur les dettes ou prêts déterminés pour les contribuables constitués en société sera de 5,63 %.

Suite au peu de réponses collectées des auditeurs internes des grandes entreprises canadiennes et afin d'avoir une meilleure compréhension du refus de participation

²⁴<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/nouvelles/salle-presse/conseils-fiscaux/conseils-fiscaux-2019/taux-interet-pour-le-deuxieme-trimestre-civil.html>. Consulté en novembre 2019

d'une grande partie des auditeurs internes, nous avons fait appel, en mai 2018, à une experte en fiscalité canadienne et internationale. Cette dernière a permis de mieux comprendre la réticence des auditeurs internes.

Selon cette experte, il existe bien des raisons pour ce refus et l'une des principales est que les entreprises pensent que ce type de risque fiscal est inexistant. Comme nous l'avons mentionné précédemment, le risque fiscal peut être défini comme un risque de ne pas payer sa juste part d'impôt.

D'après l'experte fiscaliste, plus les lois sont complexes et plus leur interprétation peut être divergente du côté des autorités fiscales et des grandes entreprises. Ce désaccord crée des risques de litige qui peuvent être portés jusqu'aux tribunaux qui trancheront sur les questions fiscales.

Afin de mieux gérer le risque de non-conformité, les entreprises embauchent les fiscalistes les plus compétents sur le marché. Les grandes entreprises investissent dans le capital humain afin d'assurer la conformité aux lois fiscales. De plus, les fiscalistes ont de grandes qualifications et expériences sur le marché. Des salaires importants sont versés aux plus performants, afin d'assurer aux grandes entreprises d'avoir gain de cause en cas de litige fiscal.

De plus, les entreprises ont la possibilité de faire une demande de décision anticipée et interprétation technique de l'impôt auprès de l'ARC.

«Une interprétation technique est de nature générale. Elle constitue un énoncé écrit qui présente l'interprétation que fait l'ARC de dispositions précises de la loi canadienne en matière d'impôt. Aucuns frais ne sont exigés pour une interprétation technique. Une décision constitue un

énoncé écrit qui confirme la façon dont l'interprétation de l'ARC concernant des dispositions précises de la législation canadienne en matière d'impôt s'applique à une ou plusieurs opérations précises qu'un contribuable envisage. Une décision est généralement demandée par un conseiller fiscal au nom de son client. Des frais sont exigés pour une décision »²⁵.

Toutefois, la demande donnera des détails sur le type de dépenses, de revenus et les circonstances des activités engagées qui permettraient aux autorités fiscales de prendre une décision appropriée. Cette demande permettrait aux entreprises de se protéger en cas de litige ou de vérifications des autorités fiscales, car l'entreprise obtient une interprétation écrite de la loi de l'impôt des agents de l'ARC.

L'experte en fiscalité mentionne que le risque fiscal peut avoir un impact négatif sur la réputation et le marché. Par exemple, un litige fiscal auprès des tribunaux aurait une influence sur les relations avec les parties prenantes, mais également celles avec les consommateurs. L'entreprise fait donc attention à son image publique et c'est ce qui explique en partie la crainte des entreprises de participer dans les sondages et recherches y compris le présent projet de mémoire.

Globalement, l'analyse du questionnaire a permis de mieux comprendre la réticence ou le refus de certains auditeurs internes à participer au projet de recherche. On peut conclure que les dirigeants des grandes entreprises négligent ce risque, en supposant que le risque de non-conformité est nul ou très faible, car les contrôles sont suffisants et adéquats.

²⁵<https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic70-6r7/ic70-6r7-15f.pdf>. Consulté en mai 2018.

Selon les informations collectées sur certains sites de recrutement par internet relatives aux salaires des fiscalistes « Fiscalistes – salaire annuel moyen 2017 : 133 645 \$ ». <https://www.jobwings.ca/fr/outils-et-ressources/les-salaires-en-finance-et-en-comptabilite/>. Consulté en mai 2018

De plus, nous avons constaté à l'analyse de certaines réponses aux sollicitations que leurs entreprises n'ont pas inclut la fonction d'audit fiscale dans leur organisation, ce qui pourrait augmenter le risque d'erreur et fraude fiscale. Ainsi, de nombreuses entreprises préfèrent recourir à des experts en fiscalité à l'externe au lieu de l'interne, probablement pour réduire les couts reliés aux salaires qui sont généralement élevés pour cette fonction au sein de l'organisation. Dans le cas d'un litige fiscal, les entreprises font appel à des avocats-fiscalistes pour obtenir gain de cause à leur demande. Nous pouvons conclure qu'il existe une négligence de l'audit interne fiscal, car les missions d'audit fiscal pour certaines entreprises sont confiées à des spécialistes à l'externe et non à l'interne.

Ainsi, les problématiques qui ressortent à travers l'approche terrain sont la charte d'audit interne et la communication à l'interne. Nous pouvons déduire, par l'analyse de la section questionnaire, que la charte d'audit interne de certaines entreprises n'inclut pas des missions, pouvoirs et responsabilités en audit interne fiscal. Le site de l'institut international des auditeurs internes décrit l'importance de la charte d'audit (2008) :

« La charte d'audit interne est établie conformément à la Norme 1000 du cadre de référence international des pratiques professionnelles de l'audit interne qui précise : « La mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérents avec la définition de l'audit interne, le code de déontologie ainsi qu'avec les normes. Le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la Direction générale et du Conseil » (p. 5).

La seconde problématique est liée à la communication constatée à travers la réticence de certains auditeurs internes qui nous amène à nous questionner sur l'efficacité des processus à l'interne liés à la fiscalité. En conséquence, le

manque d'expertise en fiscalité par certains auditeurs internes et l'absence d'une charte d'audit interne qui inclut des missions en fiscalité pourraient affecter l'exactitude et la fiabilité des informations fiscales transmises à la haute direction et au conseil d'administration.

L'approche terrain nous a permis d'atteindre une partie de l'objectif de recherche à savoir que la charte d'audit interne de certaines entreprises sollicitées par questionnaire n'inclut pas des missions d'audit interne relatives à la gestion des risques fiscaux. Nous sommes arrivés à cette réflexion en prenant en considération le peu de réponses obtenues, le refus de certains auditeurs à répondre au questionnaire et du fait qu'une entreprise a choisi de faire appel à une firme externe. Également, les réponses obtenues au questionnaire d'un seul auditeur interne d'une grande entreprise canadienne nous a confirmé l'existence des processus de gestion des risques fiscaux, de comprendre leur fonctionnement et que ces derniers sont mis en place par un fiscaliste à l'interne en collaboration avec une firme externe.

3.4 Analyse des causes de jurisprudence

Cette analyse prend en considération les décisions des tribunaux. Elle permet de faire le lien entre les décisions des juges, l'interprétation des lois et la présentation des litiges aux états financiers, s'il y a lieu. Dans un premier temps, l'analyse des jurisprudences permet d'identifier les risques fiscaux, mais également les témoignages et les preuves utilisés par les entreprises afin de justifier les décisions fiscales auprès des tribunaux. Dans un deuxième temps, cette analyse permet de faire de l'audit de la gestion des risques en évaluant les différents arguments, les méthodes comptables utilisées, l'interprétation des lois fiscales et les documents présentés à la

justice. De plus, un gain de cause en faveur des entreprises permet de démontrer l'existence d'une gestion efficace du risque fiscal.

Suite aux discussions avec l'experte en fiscalité, les contribuables en désaccord avec une cotisation du ministre émettent un avis d'opposition, puis ils ont trois instances de tribunaux où ils peuvent s'adresser : la Cour canadienne de l'impôt, la Cour d'appel fédérale puis ultimement la Cour suprême du Canada. Les arrêts de la Cour suprême du Canada font jurisprudence et les tribunaux inférieurs doivent par la suite appliquer la décision de ce tribunal supérieur.

À cet effet, les cinq jurisprudences sélectionnées pour fins d'analyse et qui ont eu un impact sur les changements dans les lois fiscales canadiennes sont les suivantes : Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc., Bombardier inc., Shell, Kruger inc, George Weston Limited inc.

3.4.1 Cause Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc.

3.4.1.1 Analyse de la jurisprudence

Selon la jurisprudence Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général), [2016] 2 RCS 670, 2016 CSC 55 (CanLII)), l'entreprise canadienne a fait l'objet de vérification fiscale durant l'année 2010 pour les exercices 2005, 2006 et 2007 qui a eu un impact négatif sur l'impôt à payer. L'agence du Revenu du Canada a établi un impôt additionnel de 2.2 millions de dollars pour les trois exercices vérifiés. Ce redressement a provoqué un désaccord entre l'ARC et le Groupe Jean Coutu (PJC) Canada. Le litige fiscal a été présenté devant la Cour supérieure du Québec.

La cause du litige fiscal est que le Groupe Jean Coutu (PJC) Canada détenait 1800 pharmacies de Groupe Jean Coutu (PJC) USA et que trois importantes opérations se sont effectuées entre la société mère et sa filiale, afin d'éviter que des variations de pertes de changes importantes aient un impact négatif sur les investissements et sur la présentation de l'information financière. L'une des principales transactions qui est cause du litige est un prêt de 70 millions de dollars US fait par PJC USA à JC Canada suite à l'acquisition de la totalité des actions de PJC USA par PJC Canada et dans l'objectif de compenser les intérêts à payer sur un prêt de 120 millions de dollars de JC Canada à PJC USA. Ainsi, le traitement fiscal des revenus d'intérêts payés sur le prêt USA a été refusé par l'ARC, car les intérêts sont considérés comme « un revenu étranger accumulé tiré d'un bien »²⁶.

En termes du litige fiscal, en date du 30 novembre 2012, la décision du juge Chabot de la Cour supérieure du Québec a tenu compte de l'intention de la demanderesse (Groupe Jean Coutu (PJC) Canada) qui n'est pas d'avoir un impact négatif sur la fiscalité ou de dissimuler l'impôt à remettre aux autorités fiscales, mais de ne pas faire paraître les variations négatives des taux de change aux états financiers. De plus, l'entreprise s'est appuyée sur les avis des professionnels en fiscalité et des avocats qualifiés dans cette affaire. Ainsi, le juge a considéré que la demanderesse a commis une erreur et cette dernière a démontré sa volonté à la corriger par l'ajout de nouvelles transactions.

²⁶<http://resource.intelliconnect.ca/resource/scion/document/default/cchca60e98e2e17d0655139ed63ae679e07a2?cfu=WKCAN&cpid=WKCA-TAL-IC&uAppCtx=RWL>, p2. Consulté en juin 2018.

3.4.1.2 Analyse des rapports annuels

Afin d'avoir une compréhension de la jurisprudence, nous avons consulté les rapports annuels pour les années concernées par la vérification de l'ARC. Voici ce qui ressort :

En 2005 : les intérêts sur la dette à long terme étaient de 152 millions de dollars, une augmentation de 1299 % comparativement à 2004 (Rapport annuel 2005, p. 49).

En 2006 : les intérêts sur la dette à long terme étaient de 190 millions de dollars, une augmentation de 1.24 % (Rapport annuel 2006, p. 56).

En 2007 : les intérêts sur la dette à long terme étaient de 197 millions de dollars, une augmentation de 1.03% (Rapport annuel 2007, p. 66).

À l'analyse des rapports annuels et des postes intérêts sur la dette à long terme, nous avons constaté une augmentation importante de l'intérêt sur la dette durant l'exercice 2005, mais également de la dette à long terme qui est de 2 561 millions de dollars comparativement à 2004 de 192 millions de dollars.

À la consultation du Rapport annuel de (2010), il a été mentionné dans la section éventualités :

« La vérification des exercices financiers 2006 et 2007 a été entreprise par l'IRS, mais n'est pas complétée. Bien que l'issue finale de ces vérifications ne puisse être déterminée avec certitude, la Compagnie croit que sa provision relative à l'indemnisation fiscale pouvant en découler est suffisante. Il est impossible pour la Compagnie d'estimer le passif éventuel pour les autres garanties d'indemnisation, car les montants dépendent d'évènements futurs dont la nature et la probabilité ne peuvent être établies pour le moment » (p. 67).

Toutefois, aucun montant relatif au litige n'a été constaté aux états financiers de 2010. Le Rapport annuel (2011, p. 26) mentionne que l'entreprise a fait opposition

aux décisions de vérification de l'ARC pour les années d'imposition de 2004 à 2007 et que la provision d'impôt établie est suffisante.

Selon le Rapport annuel relatif à l'exercice financier (2012, p. 17), il a été mentionné que « la Société a revu ses provisions fiscales en fonction de l'avancement des processus d'audits fiscaux et d'oppositions aux audits fiscaux alors en cours ». Suite à l'avancement de la vérification fiscale, l'entreprise a reversé un montant de la provision d'impôt qui était de 8.1 millions de dollars et ce qui a permis de réduire la charge d'impôt (Rapport annuel 2012, p. 68). L'exercice 2013 n'a fait mention d'aucun renversement de provision d'impôt. Cependant, un montant additionnel de provision d'impôt a été renversé relatif à l'exercice financier 2014 qui est de 3.2 millions de dollars suite à l'avancement de la vérification fiscale et de la jurisprudence (Rapport annuel 2014, p. 12).

3.4.1.3 Lien entre la gestion du risque fiscal et la jurisprudence

Le risque lié aux contrats d'emprunt du Groupe JC Canada et JC USA a eu une incidence sur la présentation aux états financiers et sur l'impôt à payer pour ARC. L'entreprise avait pris en compte ce risque, car elle s'est appuyée sur les conseils d'experts. Toutefois, le risque a été mal géré du fait que la méthode appliquée par le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. n'était pas conforme à la loi fiscale fédérale et que cela pouvait être sans impact significatif sur l'impôt à payer si elle s'était conformée. En outre, une compensation des revenus d'intérêts tirés d'un bien par les charges d'intérêts payées par la filiale à la société mère annulera l'impact sur l'impôt (Le Groupe Jean Coutu (PJC) Inc. (Applicant) v. The Jean Coutu Group (PJC) USA (Respondent), and Attorney General of Canada (Third Party) (30 novembre 2012, p. 5).

Selon la décision de la Cour supérieure du Québec (30 novembre 2012), le Groupe Jean Coutu(PJC)inc. devrait établir une meilleure planification fiscale et se conformer aux lois fiscales de l'ARC, afin d'éviter l'émission des avis de cotisation par les autorités fiscales. Ainsi, pour une meilleure gestion de risque relative aux contrats de prêt entre la société mère et ses filiales, il est important de faire la distinction entre les revenus d'intérêts tirés d'une filiale, les intérêts payés et à payer à une filiale et les revenus étrangers accumulés tirés de biens. De plus, elle devrait s'assurer de la comptabilisation des variations des taux de change par rapport à chaque transaction.

3.4.2 Cause Jurisprudence Bombardier inc.

3.4.2.1 Analyse de la jurisprudence

Selon Bombardier inc. (Appelant) v. Her Majesty the Queen (Respondent), 26 janvier 2011), le litige entre revenu Canada et Bombardier inc. est relatif à un avis de cotisation établi par l'ARC pour les années 1990 à 2006. L'imposition concernait la taxe sur le capital abolie en 2006.

« Cette taxe était prélevée sur le capital permanent de toutes les sociétés, comprenant les capitaux propres (les actifs d'une société moins le passif) et les capitaux empruntés (emprunts à court et long terme) »²⁷.

La cause du litige est que l'ARC a ajouté au capital imposable à la taxe des montants d'avances reçues par Bombardier pour les travaux non exécutés. Selon l'ARC, les avances devaient être comprises dans le calcul des taxes et cela conformément à la loi de la taxe sur le capital.

²⁷<https://ici.radio-canada.ca/nouvelle/560326/taxe-capital-quebec-retour-analyse>. Consulté en juin 2018.

En opposition à cet avis, l'entreprise Bombardier inc. a fait appel aux experts en comptabilité ((Bombardier inc (Appelant) v. Her Majesty the Queen (Respondent), 26 janvier 2011, p. 4)) en la personne de « M. Nadi Chlala, FCA, FCMA, consultant universitaire, alors que celui qui a témoigné pour l'intimé est M. Daniel B. Thornton, PhD, FCA, professeur de comptabilité à l'université Queen's » afin de démontrer que les états financiers ont été établis conformément aux normes comptables généralement reconnues applicables (PCGR). À cet effet, les arguments et preuves à l'appui ont permis de conclure que toutes les avances reçues avant la livraison relative aux contrats à long terme ne devraient pas être incluses dans l'assiette pour fin de calcul de la taxes sur le capital, mais seulement par voie de notes aux états financiers parce que les avances reçues sont présentées en diminution des coûts encourus. Ainsi, l'excédent des coûts encourus sur les avances des clients est présenté en actif et l'excédent des sommes reçues sur les coûts encourus est présenté au passif, ceci conformément à la méthode d'avancement des travaux et la méthode d'achèvement des travaux ((Bombardier inc (Appelant) v. Her Majesty the Queen (Respondent), 26 janvier 2011)).

De plus, l'avocat de Bombardier inc. a appuyé les témoignages en soulignant que « le montant de ces avances à la fin de son exercice financier n'était pas le total des sommes reçues de ses clients, mais plutôt le solde de ces avances non utilisé pour financer le coût de ses produits » (Bombardier inc (Appelant) v. Her Majesty the Queen (Respondent), 26 janvier 2011, p. 21). En d'autres mots, les montants apparaissant au bilan financier étaient l'écart entre les avances et les coûts des travaux. Les avances sont utilisées pour financer les travaux en cours non encore livrables.

Suite à l'ensemble des arguments et justifications à l'appui, le juge Archambault de la cour canadienne de l'impôt (2011) a approuvé le respect des normes PCGR et la

méthode de comptabilisation des avances au bilan par Bombardier. Toutefois, les avances devaient être estimées pour chaque avion et non pour le total des contrats, ce qui risque d'augmenter la somme des avances incluses dans le calcul de la taxe en capital pour les exercices 1990 à 1995. Un avis de cotisation a été réajusté suite à la décision de la cour canadienne de l'impôt pour les exercices financiers de 1990 à 2001 ((Bombardier inc (Appelant) v. Her Majesty the Queen (Respondent), 26 janvier 2011).

3.4.2.2 Analyse des rapports annuels

À la consultation du Rapport annuel (2000, p. 37) : « Les stocks sont présentés déduction faite des avances et des facturations progressives y afférentes reçues à l'égard des contrats et des programmes. Cependant, les avances et les facturations progressives en excédent des coûts y afférents sont présentées à titre d'éléments de passif ».

Selon la note afférente aux stocks consultée aux états financiers de 2000 à 2011, les avances et facturations progressives sont en diminution des produits finis et des produits en cours et matières premières. À l'analyse des rapports annuels des exercices 2011 et 2012, nous avons constaté que la société fait mention qu'elle est en cours de poursuites avec des tiers, mais sans incidence majeure sur les états financiers.

Toutefois, il est précisé dans le Rapport annuel (2012, p. 115) qu'il est possible que les « provisions pour pertes liées aux litiges pourraient ne pas être suffisante pour couvrir la perte ou la dépense en fin de compte ». Nous avons également constaté à la consultation du Rapport annuel (2012) une tranche d'intérêt d'un gain suite à la résolution d'un litige relatif à la taxe sur le capital de 17 millions de dollars et un gain

sur résolution d'un litige relatif à la taxe sur le capital de 23 millions de dollars qui viennent diminuer le montant du résultat ajusté aux états financiers du 31 décembre 2012 (p. 50).

3.4.2.3 Lien entre la gestion de risque et la jurisprudence :

Une gestion de risque fiscal efficace s'entend par une conformité aux normes comptables et fiscales. Pour un meilleur suivi des avances comptabilisées dans l'actif et passif aux états financiers, il est important que Bombardier inc. s'assure de la répartition des montants inscrits sur les contrats de façon détaillée par rapport à chaque division et à chaque projet d'avion, tel qu'il a été mentionné dans la décision de la cour canadienne de l'impôt ((Bombardier inc (Appelant) v. Her Majesté the Queen (Respondent), 2011)). De plus, les avances sont considérées comme un « élément important de la gestion de trésorerie et de fonds de roulement » (Rapport annuel Bombardier inc. 2015, p. 139) ce qui nécessite un jugement judicieux afin d'éviter tout risque fiscal.

L'entreprise Bombardier inc. a fait appel aux experts en comptabilité et fiscalité comme M. Chlala et M. Thornton afin de démontrer la conformité aux normes PCGR. Ainsi, l'appui et la collaboration avec des experts dans le domaine de la comptabilité et fiscalité a assuré une meilleure gestion du risque fiscal.

3.4.3 Cause jurisprudence Shell Canada Limitée

3.4.3.1 Analyse de la jurisprudence :

Selon la jurisprudence *Shell Canada Ltée c. Canada*, [1999] 3 RCS 622, 1999 CanLII 647 (CSC) (1999), l'entreprise avait fait un emprunt durant l'année 1988 à des fins

commerciales pour un montant de 150 millions de dollars (NZ) portant intérêt au taux du marché de 15,4 % par année suivant un contrat conclu avec trois prêteurs étrangers. Afin d'éviter les risques liés à la variation de taux de change, l'entreprise a conclu un contrat de change à terme pour une durée de 5 ans avec la banque.

Toutefois, Shell a reçu un avis de cotisation de l'ARC pour les années d'imposition de 1992 et 1993, car l'ARC a refusé la déduction des intérêts sur les prêts au taux de 15.4%. À cet effet, l'entreprise Shell a démontré à la Cour qu'elle a déduit les intérêts conformément au sous alinéa 20 (1) C (i) de la loi de l'impôt sur le revenu qui stipule :

« la moins élevée d'une somme payée au cours de l'année ou payable pour l'année (suivant la méthode habituellement utilisée par le contribuable dans le calcul de son revenu) et d'une somme raisonnable à cet égard, en exécution d'une obligation légale de verser des intérêts sur : (i) de l'argent emprunté et utilisé en vue de tirer un revenu d'une entreprise ou d'un bien (autre que l'argent emprunté et utilisé pour acquérir un bien dont le revenu serait exonéré ou pour contracter une police d'assurance-vie), (ii) une somme payable pour un bien acquis en vue d'en tirer un revenu ou de tirer un revenu d'une entreprise (à l'exception d'un bien dont le revenu serait exonéré ou à l'exception d'un bien représentant un intérêt dans une police d'assurance-vie) »²⁸.

Et ce tout en respectant les conditions du sous alinéa 20 (1) C de loi de l'impôt qui sont :²⁹

- Une somme payée ou payable au courant de l'année où l'intérêt est déduit ;

²⁸<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/reenseignements-techniques/impot-revenu/folios-impot-revenu/serie-3-biens-placements-regimes-epargne/serie-3-biens-placements-regimes-epargne-folio-6-interets/folio-impot-revenu-s3-f6-c1-deductibilite-interets.html>, consulté en septembre 2019.

²⁹<https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/reenseignements-techniques/impot-revenu/folios-impot-revenu/serie-3-biens-placements-regimes-epargne/serie-3-biens-placements-regimes-epargne-folio-6-interets/folio-impot-revenu-s3-f6-c1-deductibilite-interets.html>, consulté en septembre 2019.

- En exécution d'une obligation légale de verser des intérêts ;
- La somme doit être raisonnable ;

L'entreprise Shell a présenté différents justificatifs et arguments tout en s'appuyant sur les lois de l'impôt sur le revenu. En conséquence, la cour d'appel fédéral a jugé que les intérêts devaient être déduits, car elle respectait les conditions d'admissibilité et que les raisons économiques du prêt sont justifiées. En conséquence, l'ARC a procédé à l'examen et l'émission d'un nouvel avis suite au jugement prononcé.

3.4.3.2 Analyse des rapports annuels

Suite à l'examen des états financiers de 1998 à 2000 et plus précisément la section éventualités, il a été mentionné que l'entreprise fait objet de diverses poursuites judiciaires. Toutefois, ces poursuites n'ont pas d'incidences importantes aux états financiers.

3.4.3.3 Lien de la gestion de risque et la jurisprudence :

La gestion de risque de la société Shell est efficace puisqu'elle a obtenu une décision favorable auprès de la cour en s'appuyant sur des arguments convaincants et qui ne pouvaient être rejetés. Plus précisément, la société a déduit des intérêts payés sur des dettes à long terme dans le cadre de ses activités tout en se conformant aux conditions stipulées dans les contrats d'achat de débentures. Également, ces contrats sont dans l'objectif de tirer un revenu d'entreprise et les intérêts payés sont déduits du revenu total dans l'année d'imposition où ils sont versés aux prêteurs. L'affaire Shell a permis à l'ARC de tenir compte de cette décision de justice dans l'évaluation des contribuables ayant le même cas qui ont recours aux contrats d'emprunt (Manuvie, Actualité fiscale, 2016).

3.4.4 Cause jurisprudence Kruger

3.4.4.1 Analyse de la jurisprudence

Selon l'affaire *Kruger Incorporated c. Sa Majesté la Reine* (22 juin 2016), l'entreprise a eu recours aux options en devises étrangères afin de réduire les risques liés aux taux de change. De plus, l'entreprise a utilisé la méthode de comptabilisation de bien évalué à la valeur du marché. Cette méthode permet de comptabiliser la variation des options dans l'état de résultat à titre de perte ou gain de change non réalisé et les options à titre de stocks au bilan de l'entreprise, tel qu'indiqué par *Price Waterhouse Coopers* (PWC, 2015).

Durant l'exercice 1998 (PWC, 2015), l'entreprise Kruger a déduit 91 millions de dollars de son revenu relatif à la variation de ces options en devise étrangère. Cependant, l'agence de Revenu a contesté cette méthode qui permet de déduire des pertes non réalisées à la date de clôture des états financiers sur les devises étrangères et exigeait l'application de la méthode de réalisation qui est la comptabilisation des gains et pertes réalisés.

Toujours selon la jurisprudence (2016), les juges Noël, Scott et De Montigny de la cour d'appel fédéral ont approuvé la déduction des pertes de 91 millions de dollars selon la méthode utilisée (juste valeur marchande). Toutefois, les juges n'ont pas donné raison pour les couts déduits sur la vente des contrats d'options, car ces contrats sont considérés à titre d'obligation au passif et non des stocks donc déductibles seulement à la liquidation des contrats (PWC, 2015).

3.4.4.2 Analyse des rapports annuels

À l'examen des états financiers de 2016 et 2017 de la société Papiers Tissue KP inc³⁰, il n'y a pas eu la constatation d'un montant lié à un litige fiscal.

3.4.4.3 Lien entre la gestion de risque fiscal et la jurisprudence :

La gestion du risque fiscal de l'entreprise est efficace ce qui lui a permis d'obtenir gain de cause auprès de la cour d'appel fédérale pour les pertes de change déduites sur les options acquises. Donc, l'entreprise a respecté les règles comptables et fiscales afférentes aux options. Toutefois, pour éviter tout risque lié aux options de change acquises en devises étrangères, il est important que l'entreprise distingue entre les options à titre de stocks ou à titre d'obligation, car leur traitement fiscal est différent (PWC, 2015).

3.4.5 Cause jurisprudence George Weston Limitée

3.4.5.1 Analyse de la jurisprudence

Selon le Flash fiscal (19 décembre 2017) qui traite de l'affaire George Weston Limited c. La Reine (2015 CCI 42) la nature du litige fiscal entre George Weston Limited et l'ARC, il apparaît que l'ARC ne reconnaissait pas les produits dérivés comme des opérations de couverture pour des fins fiscales. Pour éviter les risques financiers, la société a utilisé des contrats de swaps en devise étrangère afin de protéger la valeur de ses investissements américains (2017-0705181C6 Hedging &

³⁰ « Papiers Tissue KP inc. (PTKP) a été créée dans le seul but d'acquérir une participation économique dans Produits Kruger S.E.C. (PK S.E.C.) » Récupéré de <https://www.kptissueinc.com/fr-CA/gpc/media/Document/kpt-ar2016-fi-complete-final-1.pdf>

George Weston Limited, 2018). Selon le Rapport annuel George Weston Limitée (2014) :

« La société a recours à des instruments dérivés de gré à gré pour atténuer certains de ces risques. Les conventions et les directives proscrivent l'utilisation d'instruments dérivés aux fins de transaction ou de Spéculation. La juste valeur des instruments dérivés varie en fonction du marché, ce qui pourrait nuire à la performance financière de la société » (p.51).

Toutefois, le juge de la cour canadienne de l'impôt a donné raison au contribuable puisque les produits dérivés ont été utilisés pour éviter des risques financiers relatifs aux variations des taux de changes pour l'entreprise. Ainsi, les gains et pertes générés sur l'élément couvert ont un impact sur le résultat donc sur l'assiette de l'impôt à payer (2017-0705181C6 Hedging & George Weston Limited, 2018).

Malgré la décision du juge dans l'affaire George Weston Limited, un litige similaire a été soulevé (Affaire McDonalds 2017) sur les produits dérivés qui a été porté à la Cour d'appel fédérale (2017-0705181C6 Hedging & George Weston Limited, 2018).

3.4.5.2 Analyse des rapports annuels

À l'examen des états financiers (2010, p.14), la contestation de l'ARC est mentionnée relativement à la comptabilisation des gains dans une déclaration de la société en 2009 dû au fait que la déduction de pertes sur change a eu un effet sur la diminution de l'impôt à remettre à l'ARC. Tel que décrit dans le Rapport annuel (2010), si l'ARC obtenait gain de cause, le bénéfice imposable serait rehaussé de 62 millions de dollars. Cependant, aucun montant n'a été porté aux états financiers.

Selon la même source, la charge d'impôt de 2010 a été augmentée comparativement à 2009 suite aux modifications apportées par les autorités fiscales fédérales. En d'autres mots, l'élimination de certaines déductions portées sur les options a eu pour effet d'augmenter la charge d'impôt.

Suite à la décision du juge en 2015 et à la consultation du rapport annuel relatif au même exercice, il est mentionné que le plus grand risque est en cas de poursuites ou d'avis de cotisation émis par les autorités fiscales. Dans le cas où l'ARC obtient un gain de cause suite à un avis de cotisation émis, cette décision pourrait affecter la continuité des activités de l'entreprise dû au fait que les litiges fiscaux et le recours en justice ont un impact négatif sur la réputation, sur l'exploitation et sur la situation financière de l'entreprise (Rapport annuel, 2015). Le Rapport annuel de 2015 mentionne également que l'ARC n'a pas fait appel suite à la décision de la cour canadienne de l'impôt.

3.4.5.3 Lien entre la gestion de risque et la jurisprudence

La gestion du risque fiscal relative aux produits dérivé sa été bien élaborée par l'entreprise Weston Limited puisqu'elle a obtenu gain de cause auprès du tribunal. De plus, l'entreprise a bien appliqué les conditions afférentes aux produits de couverture et a géré efficacement le risque lié à la conformité fiscale.

Selon l'ARC, pour bénéficier d'un traitement fiscal de nature capital, la couverture :

- « Doit porter sur une opération de nature capitale sous-jacente et non pas généralement sur la détention d'un actif ou d'un passif ;
- Doit être lié au calendrier des opérations et à leurs montants, et

- Doit être entrepris à l'égard d'un élément appartenant directement au contribuable et non par une autre entité de l'organisation. »³¹

L'application de conditions exigées par les autorités fiscales a permis au tribunal de statuer en faveur de l'entreprise George Weston Limited. Aussi, le tribunal a tenu compte de l'intérêt de protéger l'entreprise des risques reliés aux variations des taux de change.

L'analyse des causes de jurisprudence a démontré la grande influence des tribunaux sur les modifications des lois canadiennes de l'impôt. Ainsi, les tribunaux ont eu un rôle important dans les décisions rendues relatives aux litiges fiscaux qui opposaient les grandes entreprises et les autorités fiscales.

Les tribunaux tiennent compte des arguments d'avocats, de spécialistes en fiscalité et en comptabilité et, notamment, des normes comptables reconnues et des règles fiscales en vigueur. Aussi, les tribunaux ont pris en considération les aspects économiques et les lois fiscales influentes des autres pays sur les activités commerciales et financières des entreprises canadiennes qui ont des filiales à l'étranger. Par ailleurs, l'analyse nous démontre également que les rapports annuels contiennent peu de traces de divulgation de cette information que ce soit avant ou après les événements de poursuite. Nous pouvons déduire par l'analyse approche légale que les risques liés aux litiges fiscaux font ressortir des problématiques importantes et que les entreprises canadiennes doivent en tenir compte dans le cadre de leurs activités, à savoir : l'évasion fiscale, les transactions complexes/ inhabituelles et les causes de jurisprudence.

³¹<https://members.videotax.com/technical-interpretations/2017-0705181C6-hedging-george-weston-limited>, consulté en mai 2018

La problématique liée à l'évasion fiscale provient du fait que les entreprises cherchent à payer moins d'impôt en appliquant diverses planifications fiscales ainsi que des méthodes fiscales avantageuses permettant une meilleure économie d'impôt tout en s'appuyant sur les avis d'experts en fiscalité. Toutefois, les changements des lois fiscales et la complexité à les interpréter provoquent des désaccords avec les autorités fiscales. En outre, les stratégies fiscales agressives peuvent être dangereuses pour les entreprises, car ces « stratégies sont souvent perçues par le public comme un manquement à l'éthique et une entrave à la responsabilité sociale des entreprises » (Landry, 2011, p. 5).

La problématique liée aux transactions complexes/ inhabituelles est souvent un risque important pour les grandes entreprises qui détiennent des filiales à travers le monde. De plus, les lois fiscales relatives à ce type de transactions sont aussi complexes, difficiles à interpréter et leur traitement fiscal est différent d'un pays à un autre. La complexité des opérations augmente les risques de vérifications par les autorités fiscales (Levey et al., 2015) et justifie le fait que l'ARC a annoncé en 2015, un budget supplémentaire de 58.2 millions de dollars pour les entreprises complexes.

La problématique liée aux causes de jurisprudence porte préjudice à certaines entreprises qui se retrouvent dans des situations de poursuite devant les tribunaux. Le risque est que les décisions des tribunaux soient en faveur des autorités fiscales au lieu des entreprises ce qui pourrait affecter la réputation de l'entreprise si l'information devenait publique.

L'approche légale nous a permis d'atteindre une partie de l'objectif de recherche puisque les cinq entreprises analysées intègrent des processus de gestion des risques fiscaux. En effet, nous sommes arrivés à cette conclusion en analysant les litiges qui ont été portés devant les tribunaux et qui ont démontré l'efficacité des contrôles mis

en place. De même, les différents témoignages des professionnels en fiscalité et comptabilité, les différentes pièces justificatives présentées à la Cour et la conformité à l'interprétation des lois et règlements fiscaux permettent aussi d'alimenter cette conclusion. D'ailleurs, nous l'avons démontré en faisant le lien entre les jurisprudences et la gestion de risque pour chaque entreprise.

3.5 Conclusion

Les résultats de notre étude par les trois approches démontrent l'importance de l'audit interne des processus liés à la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes en raison de la gravité des risques retracés plus haut. En résumé, l'analyse tripartite a permis d'identifier dix problématiques importantes liées à la gestion des risques fiscaux et pour lesquelles il sera proposé une série de recommandations au chapitre suivant.

L'approche théorique, nous a démontré qu'il existe des risques et des problématiques au niveau des contrôles internes, des dépenses diverses et des prix de transfert par lesquels résulte des désaccords avec les autorités fiscales. L'approche terrain a permis de constater que la charte d'audit interne de certaines entreprises canadiennes n'inclut pas des missions et des responsabilités en fiscalité. De plus, l'absence de la charte d'audit causerait problème à la communication des risques fiscaux à l'interne. Enfin, l'approche légale a démontré l'influence des tribunaux sur les décisions des autorités fiscales. Cette dernière a également révélé que la complexité des opérations, l'évasion fiscale et les causes de jurisprudences pourraient causer problème à la réputation et la continuité d'exploitation des entreprises canadiennes.

CHAPITRE IV

RECOMMANDATIONS

4.1 Introduction

Cette recherche, par le biais des trois approches d'analyse, a révélé que l'efficacité des processus liés à la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes est une condition importante pour assurer la continuité d'exploitation, la réputation et la situation financière des entreprises. L'analyse a aussi démontré, tout comme mentionnée par l'experte en fiscalité, que plusieurs entreprises considèrent encore ce risque comme inexistant.³²

Par conséquent, nous proposons une série de recommandations sur les processus qui permettraient une meilleure gestion des risques fiscaux, prévenir les risques, les réduire ou même les éliminer (dans l'absolu sachant que le risque zéro est théorique, il y a toujours un risque si minime soit-il). De plus, ces recommandations pourraient être utiles pour une planification fiscale efficace et pour mieux préparer les entreprises à faire face à d'éventuels contrôles fiscaux effectués par les autorités fiscales. Enfin, les recommandations pourraient aider à trouver des solutions à l'interne et permettre de réduire les coûts excessifs des consultants externes.

³² Entrevue réalisée avec l'experte en fiscalité en mai 2018

4.2 Recommandations

La recherche effectuée a permis d'identifier au chapitre précédent dix problématiques qui sont susceptibles de générer des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes : la charte d'audit interne, les dépenses diverses, les contrôles internes, la communication à l'interne, les lois fiscales, le prix de transfert, les vérifications fiscales, les causes de jurisprudences, l'évasion fiscale, les transactions complexes/inhabituelles. L'analyse de celles-ci et leur impact sur les activités de l'entreprise permet d'en arriver à des recommandations pour les mitiger. Le tableau 4 ci-dessous en présente le sommaire.

Tableau 4 : Sommaire des problématiques, des impacts et des recommandations

Problématiques	Impacts	Recommandations
Charte d'audit interne	Fraudes ignorées et une faible surveillance relative aux opérations fiscales.	Inclure des missions de gestion de risque fiscal dans la charte d'audit interne.
Dépenses diverses	Inexactitude dans l'estimation du résultat imposable, et en conséquences des impôts et taxes.	S'assurer de l'intégralité, l'exactitude l'existence des dépenses et faire un suivi continu.
Contrôle interne	Faiblesses dans les processus de gestion des risques fiscaux.	Assurer des tests de contrôle sur les processus fiscaux de façon continue par les auditeurs interne.
Communication à l'interne	Conflits d'intérêts et manquement à l'éthique.	Assurer une transparence de l'information fiscale à l'interne entre différents services de

		l'entreprise.
Lois fiscales	Modifications des lois fiscales, difficulté et complexité à les interpréter.	Assurer un suivi continu des modifications, obtenir une interprétation exacte des lois et évaluer l'impact des changements.
Prix de transfert	Estimation inadéquate des prix de transfert des biens et services, double imposition par les autorités fiscales, transfert incorrect des bénéfices.	Assurer la sauvegarde des documents relatifs aux prix de transferts, faire appel aux évaluateurs indépendants, obtenir des accords (APA).
Vérifications fiscales	Redressement fiscaux et impact sur les flux de trésorerie.	Produire les déclarations fiscales sur des logiciels approuvés par les autorités fiscales. Veiller à ce que les déclarations transmises soient exactes, complètes et dans les délais.
Causes de jurisprudences	Impact financier suite à la décision rendue par les tribunaux, une mauvaise publicité pour l'entreprise.	Veiller au maintien des documents qui pourraient servir comme pièces justificatives auprès des tribunaux.
L'évasion fiscale	Augmentation des audits par les autorités fiscales et répercussions sur le plan criminel.	S'assurer des contenus dans les conventions fiscales existantes entre les différents pays, inclure la responsabilité fiscale dans la responsabilité sociale

		de l'entreprise.
Transactions complexes / inhabituelles	Augmentation des erreurs fiscales et de non-conformité aux lois fiscales.	Procéder à la demande de décisions anticipées et interprétation techniques, faire appel à des experts en fiscalité et une planification fiscale efficace.

4.2.1 La charte d'audit interne

L'étude a démontré que certaines entreprises canadiennes n'intègrent pas dans la charte d'audit interne des missions relatives à la gestion des risques fiscaux, car ces entreprises préfèrent faire appel à des firmes d'audit externe. Parmi les sollicitations envoyées, une réponse d'un auditeur interne d'une grande entreprise canadienne a confirmé que le volet audit fiscal est confié à une firme d'audit externe.

Impact :

- a) Le risque fiscal augmente si le contrôle des processus fiscaux ne se fait pas de façon continue. En d'autres mots, le manque de contrôles efficaces augmente les risques d'agressivité fiscale (Deslandes et al., 2009). Les risques pourraient se traduire par une augmentation des erreurs non détectées en amont qui ont une incidence sur l'impôt à payer aux autorités fiscales. Par exemple : les taux d'imposition appliqués non conformes aux taux en vigueur ou encore certains revenus et dépenses non comprises dans l'assiette pour fin de calcul de l'impôt à payer. Parmi les raisons pour lesquelles ces erreurs fiscales continuent à être commises aujourd'hui il y a l'absence d'un service de conformité fiscale, de feuille de route et d'un comité d'audit (Erasmus, 2008).

- b) L'appel aux auditeurs externes pourrait être plus coûteux et exigerait des procédures d'audit supplémentaires à cet effet. Un des auditeurs internes que nous avons sollicités a d'ailleurs confirmé faire appel à des auditeurs externes pour son entreprise (voir Chapitre III, analyse du questionnaire). D'après le résultat d'une enquête mondiale réalisée sur la fraude (EY, décembre 2018), seulement 56 % parmi les 66 % des répondants d'audit interne appliqueraient l'approche sur mesure en matière de diligence raisonnable fondée sur les risques.
- c) L'absence de la charte d'audit aurait une incidence négative sur la gestion des risques de la part des gestionnaires pour défaut de surveillance. Également, il pourrait y avoir augmentation des fraudes ignorées et des traitements retardés (Fredj, 2010). Landry (2011) a invoqué la négligence du risque fiscal par les membres du conseil d'administration comme suit :

« Le risque fiscal est souvent ignoré parce que la direction estime généralement que la fiscalité est un sujet technique qui présente peu d'intérêt pour les actionnaires, les investisseurs et les autres parties prenantes. Lorsque le risque fiscal est pris en compte, il est souvent considéré comme peu élevé. En conséquence, la direction délègue la gestion de ce risque au service de la fiscalité sans que le conseil d'administration y prenne la moindre part » (p. 6).

Recommandation :

- a) Les entreprises canadiennes devraient faire des audits fiscaux par des professionnels à l'interne en intégrant des missions de gestion des risques fiscaux dans la charte d'audit interne pour une meilleure gestion à l'interne. Selon IFACI (2008), l'exécution d'une mission d'audit interne devrait s'appuyer sur une charte d'audit. Par exemple : Telus Corporation a intégré un service de fiscalité à son département d'audit interne qui permet de répondre aux questions fiscales en temps opportun (Rapport annuel, 2016). Celui va dans le sens des propos de Ruse et al. (2014) qui démontre que l'audit interne

permet d'améliorer la gestion de la performance par la maîtrise des risques. Les procédures d'audit interne doivent également être plus importantes dans le domaine fiscal afin de détecter les erreurs et la non-conformité fiscale (Erasmus, 2008).

- b) La charte d'audit interne devrait inclure la description détaillée des tests d'audit fiscal qui permettront de détecter le risque et le maîtriser, telle que : le test si le calcul des taxes est correct, le taux des taxes applicables aux activités est correct. Selon *l'Institut français de l'audit et du contrôle internes et Institut international des auditeurs internes* (IFACI et IIA, 2017), l'auditeur interne détermine les types et l'étendue des tests dont le but est d'obtenir des preuves satisfaisantes dans le cadre de sa mission. Toutefois « l'auditeur interne ne doit pas être responsable de l'efficacité de la gestion de risques. Cette responsabilité appartient à la direction et à la gestion opérationnelle » (Ruse et al., 2014, p. 529)³³. Par conséquent, une charte d'audit permettrait de définir clairement les pouvoirs et les responsabilités des auditeurs dans le cadre des missions d'audit internes (IFACI et IIA, 2017). De même, le comité d'audit doit s'assurer qu'une charte d'audit interne existe au sein de l'entreprise (KPMG, 2019) et le conseil d'administration est responsable de l'approbation de celle-ci (IFACI et IIA, 2017).
- c) Un audit fiscal préventif devrait être réalisé afin d'éviter des redressements fiscaux coûteux pour les entreprises et permettre de cerner le risque, de l'évaluer et de prendre des mesures à cet effet (Wuidard, 2011). Ceci pourrait également éviter que l'entreprise se retrouve à faire des choix fiscaux pour l'intérêt de ses activités, mais plutôt faire les choix appropriés ce qui rejoint (Rossignole, 2010).
- d) Assurer une mission d'audit interne tous les six mois incluant l'évaluation des risques fiscaux dont l'objectif est de détecter les risques et de prendre des

³³Traduit de: The internal auditor shall not be responsible for the risks management efficiency, must be mentioned. This responsibility belongs to the top and operational management.

mesures au temps opportun. Selon IFACI et IIA (2017), l'auditeur interne devrait concevoir un plan d'audit fondé sur l'approche par les risques qui lui permettra l'atteinte des objectifs de la mission. Le comité d'audit a pour mission d'encourager les entreprises à évaluer leurs risques en élaborant un plan de travail sur les risques et ce dernier devrait être mis à jour tous les 6 mois, tel qu'il a été indiqué par EY (décembre 2018).

4.2.2 Les dépenses diverses

Nous avons prélevé certains risques fiscaux importants identiques dans plusieurs rapports annuels tels que les dépenses engagées dans le cadre de la recherche et développement, les variations des taux de change, la comptabilisation des provisions d'impôt, les actifs et impôts différés, et les taxes, etc. Selon Rossignol (2002), le facteur fiscal influence sur le choix des méthodes comptables applicables et donc sur le processus de décision comptable et financière des entreprises. Cozmei (2014) a mentionné que le risque comptable et la présentation de l'information financière liée à l'impôt constituent un risque fiscal. De même Rossignol (2002) a précisé dans son étude que le service fiscal a la responsabilité de contrôler l'information comptable fournie.

Impact :

- a) La variation des taux de change est l'une des raisons des redressements par les autorités fiscales, car la variation a un impact sur le résultat fiscal et sur l'impôt à payer. À titre d'exemple, le risque a été retracé dans le Rapport annuel d'Alimentation Couche Tard (2015), mais également dans les quatre causes de jurisprudence analysées (Shell Canada, Groupe Jean Coutu (PJC) inc. et Georges Weston Limited et Kruger). Donc, les variations des taux de change ont été des causes importantes des litiges fiscaux entre les entreprises canadiennes et les autorités fiscales.

- b) Les crédits de recherche et de développement permettent aux entreprises de réaliser leurs activités, comme c'est le cas pour CO2 Solutions inc (Rapport annuel, 2015) et Bombardier inc.(Rapport annuel, 2015). Le non-respect des engagements a un impact direct sur le flux de trésorerie et sur la réalisation des projets engagés. De plus, on ne retrouve aucune mention dans les rapports annuels relativement aux contrôles internes mis en place à cette fin (voir tableau 1). L'entreprise s'expose ainsi à un risque fiscal en n'adoptant pas une loi fiscale qui permettrait une économie d'impôt (Catriona, 2011).
- c) L'estimation incorrecte de la dépense d'impôt exigible et d'impôt futur a un impact sur le redressement de l'impôt à payer par les autorités fiscales, ce que démontre l'étude de Cozmei et al. (2014). Selon le cahier d'information des *Comptables professionnels agréés* du Canada (CPA Canada, 2013), les impôts payés comptent parmi les coûts les plus importants pour les entreprises. D'après l'analyse des rapports annuels, le redressement des impôts est la conséquence de risque la plus mentionnée (66%) (voir tableau 2). Également, les cinq causes de jurisprudences ont fait mention des redressements de l'impôt par les autorités fiscales. En conséquence, une estimation inadéquate des impôts et des taxes a un impact négatif sur les flux de trésorerie et la situation financière de l'entreprise constituant ainsi un risque comptable (Deslandes, 2009).

Recommandations :

- a) Il serait important de s'assurer des taux en vigueur pour chaque devise à la date de facturation, de paiement ou encaisse effectuée et à la date de clôture des états financiers. Par exemple : suivre et appliquer les taux de change indiqués sur le site banqueducanada.ca. Ceci permettrait de minimiser l'impact de la variation du taux de change sur les gains-pertes réalisés et non réalisés comptabilisés aux états financiers et sur la déclaration fiscale produite.

- b) Pour les dépenses engagées dans le cadre de la recherche et développement, il serait impératif que l'entreprise respecte ses engagements de façon à éviter le retrait ou la diminution des octrois de crédit d'impôt reçus des autorités fédérales et provinciales. Un suivi continu devrait être effectué par les spécialistes à l'interne à savoir : l'analyse des dépenses engagées pour chaque projet et l'utilisation des systèmes informatisés qui permettraient de coordonner les informations entre les différentes divisions (s'il y a lieu). Aussi, il est important que toutes les dépenses engagées soient validées et approuvées dans le but d'atteinte des objectifs et, selon Wuidard (2011), de s'adapter aux choix économiques en profitant des avantages fiscaux possibles.
- c) Pour une estimation adéquate de la provision d'impôt, des actifs et impôts différés, il serait important de faire le suivi des revenus et dépenses pour chaque filiale sur des fichiers informatisés. Cette méthode d'analyse permettra de mieux distinguer les dépenses courantes et capitalisables. Une gestion fiscale efficace sur une base quotidienne permettra d'éviter des erreurs dans l'estimation des impôts à payer et par le fait même des intérêts et pénalités qui pourraient être applicables par les autorités fiscales. D'ailleurs, CPA Canada (2013) mentionne que la direction devrait procéder à des rapprochements et des analyses entre les taux d'imposition appliqués, les taux d'imposition exigés par la loi et les taux effectifs appliqués par les concurrents.
- d) Une planification fiscale devrait être mise en place afin d'assurer que l'impôt et les taxes soient estimés et comptabilisés de façon exacte et que les exigences fiscales sont respectées. D'ailleurs EY (février, 2015) propose aux entreprises d'évaluer leurs méthodes de comptabilisation et de déclaration afin de s'assurer de l'atteinte des résultats recherchés au niveau opérationnel, fiscal, etc. CPA Canada (2013) a mentionné que le conseil d'administration devrait s'assurer que la direction a pris en compte l'incidence de la planification fiscale sur l'information financière fournie.

4.2.3 Les contrôles internes

Dans certains rapports annuels, il a été mentionné que les contrôles internes mis en place sont efficaces. Toutefois, il existe toujours un risque d'erreur ou de fraude dans les activités de l'entreprise (Rapport annuel Groupe SNC-Lavalin, 2016).

Impact :

- a) Une déficience dans les contrôles internes se traduirait par des erreurs dans la présentation de l'information financière, une communication d'informations inexactes ou une omission de production des déclarations aux autorités fiscales. Par exemple : Omettre de produire les rapports de taxes ou des retenues à la source dans les délais exigés par la loi fiscale aurait pour conséquence des intérêts et pénalités applicables. Les faiblesses dans les contrôles ont causé des pertes financières importantes et impliquaient des manœuvres frauduleuses (Fredj, 2010).
- b) Un personnel non qualifié en fiscalité, c'est à dire n'ayant pas la formation et l'expérience appropriée au poste aurait une incidence sur la qualité de l'information transmise aux autorités fiscales ce qui rejoint les propos de Redoub et al. (2016). L'incompréhension des taxes et leur nature par les membres de la direction et le conseil d'administration peuvent exposer à des risques (Haroldene, 2009).
- c) L'absence de documents justificatifs des transactions effectuées aurait des conséquences négatives en cas de litige fiscal ou même le refus des remboursements d'impôts possibles. On constate ainsi que ne pas avoir les documents à l'appui est considéré comme un risque fiscal (Cozmei et al. 2014).
- d) Le vol de données fiscales par les employés ou par les personnes externes à l'entreprise est un risque de cyberattaque dû à un piratage internet, ce qui affecterait la fiabilité des informations transmises par internet aux autorités

fiscales. Selon le 15^e sondage sur la fraude (EY, 2018), une proportion de 37% des répondants considère la cyberattaque comme l'un des risques les plus importants pour les entreprises.

Recommandation :

- a) Des tests de contrôle devraient être effectués sur les processus, dont ceux liés à la production des déclarations fiscales, et mis en place de façon continue par des auditeurs internes et externes tel que démontré dans l'étude de Zeghal (2009). Par exemple : corroborer les déclarations de taxes (rapports TPS, TVQ) avec les grands livres de taxes et les factures (achats-ventes) en s'assurant que les dépenses et revenus inscrits sont assujettis aux taux applicables. De plus, il faudrait s'assurer que les différentes déclarations exigées par les autorités fiscales soient produites dans les délais prescrits, tel qu'il a été mentionné par CPA Canada (2013), il existe différentes déclarations fiscales à produire et à différents moments de l'année.
- b) Il faudrait s'assurer que le cadre de contrôle interne COSO intègre le cadre de la gestion des risques (Frigo et al. 2011). Plus précisément, une gestion de risque fiscal devrait inclure des procédés opérationnels à cet effet (Rapport annuel Banque de Montréal, 2016) et une politique de gestion de risque fiscal documentée devrait exister au sein des multinationales (Haroldene, 2009). La mise en place d'un contrôle interne rigoureux et adapté à chaque structure est nécessaire à tous les niveaux de la direction et du conseil d'administration afin qu'il soit un instrument de pilotage fiscal (Rossignole, 2010 ; Ruse et al., 2014). De plus, le comité d'audit devrait s'assurer que la gestion des risques et les contrôles internes mis en place se conforment à un référentiel comme le COSO (KPMG, 2019). Selon le site internet petite-entreprise.net :

« Pour évaluer ces risques, il est important de mettre en place un cadre fiable permettant d'évaluer comparativement les risques fiscaux, quel qu'en soit le type. Il s'agit donc d'établir un registre des risques, classés

selon leurs conséquences, leur probabilité et leur degré de réitération. Ceci servira à établir des stratégies organisationnelles dont le but est de maîtriser les risques fiscaux rencontrés lors de l'exercice écoulé. »³⁴

- c) Il faudrait s'assurer de l'existence du processus d'approbation des documents ayant un impact sur le calcul de l'assiette de l'impôt. Par exemple : toutes les dépenses engagées devraient être approuvées par deux signataires à l'interne. International tax review (2013) propose l'approbation des acquisitions aux traitements de la TVA. Selon CPA Canada (2013), le conseil d'administration devrait obtenir auprès de la direction une attestation sur l'efficacité des contrôles internes fiscaux existants.
- d) Il serait nécessaire d'intégrer un système informatisé de traitement des données fiscales qui assure la conformité et la transmission des données aux autorités fiscales (Braithwait, 2003). Investir dans la technologie fiscale permettrait d'établir les provisions pour impôts et des moyens de calcul des taxes au niveau mondial (EY - février 2015). Aussi, il serait utile d'intégrer une culture numérique à la gestion fiscale de l'entreprise, en numérisant les risques existants et les méthodes de surveillance qui contribueraient à évaluer les degrés de risque dont l'objectif est de trouver des solutions appropriées et des mesures correctives (EY, décembre 2018). Également, le comité d'audit devrait s'assurer de l'existence d'un dispositif cyber sécurité inclut dans le système de contrôle interne (KPMG, 2019). D'ailleurs l'étude EY (avril 2019) a révélé que 20 % des entreprises Fortune 100 ont accordé plus de temps à la revue de la cyber sécurité.
- e) Un meilleur contrôle sur le capital humain (EY, février 2015) permettrait d'éviter les risques qui peuvent avoir un impact négatif sur les l'impôt à remettre aux autorités fiscales. Par exemple : donner de la formation continue

³⁴<http://www.petite-entreprise.net/>, Comment évaluer le risque fiscal ? Consulté en décembre 2017

sur les nouveautés fiscales, sensibiliser les employés sur l'impact du risque fiscal sur la continuité d'exploitation et inclure dans le code de conduite (EY, décembre 2018) de l'entreprise les risques de fraudes fiscales dans le cadre de leurs fonctions. Il faut donc s'assurer d'avoir du personnel qualifié (Erasmus, 2008 ; Catriona, 2011), d'affecter au poste de directions des dirigeants ayant les connaissances nécessaires (Redoub et al. 2016) afin que le système de gestion des risques fiscaux soit efficace. Également, il devrait y avoir au moins un membre du conseil d'administration ayant une expertise en fiscalité (Landry, 2011). Le conseil d'administration devrait s'assurer que les fiscalistes à l'interne aient l'expertise dans les différents champs liés à la fiscalité, tel que l'impôt des sociétés, la TPS/TVH, la taxe en capital, etc. (CPA Canada, 2013). Les auditeurs internes devraient suivre des formations continues dans le droit fiscal (IFACI et IIA, 2017) permettant d'améliorer leurs compétences dans les travaux d'audit interne dans le domaine fiscal.

- f) Le Conseil d'administration joue un rôle de surveillance pour les entreprises et devrait s'assurer que les risques importants soient identifiés et que des mesures correctives sont prises en compte à cet égard (CPA Canada, 2013). De même, le conseil devrait s'assurer que tous les processus d'élaboration de la planification fiscale soient exempts de risques (CPA Canada, 2013). De plus, le conseil d'administration devrait surveiller le travail et la performance des auditeurs internes par moyen d'évaluation périodique, tel qu'il a été mentionné par IFACI et IIA (2017).
- g) Mettre en place un processus d'évaluation relatif à la gestion des risques fiscaux qui permettrait d'évaluer l'efficacité et la performance du conseil d'administration et de la direction dans ce domaine. Selon IFACI et IIA (2017), l'auditeur interne devrait évaluer les processus de management des risques et formuler des recommandations pour fins d'amélioration. L'étude qui a été menée par EY (avril 2019) dans l'objectif est d'évaluer l'amélioration de la performance des conseils d'administration des entreprises

(fortunes 100) a démontré que 40 % de ces entreprises utilisent une série de questions et seulement 25 % utilisent la méthode questionnaire et entrevue. Selon l'étude, le questionnaire serait efficace s'il comprenait des questions pertinentes qui tiennent compte de la performance et de la stratégie à court et long terme du conseil d'administration. Les entrevues avec le conseil d'administration permettraient d'obtenir des réponses plus honnêtes, judicieuses et détaillées. Ainsi, une évaluation par questionnaire et entrevue paraît plus efficace pour déceler les problèmes et trouver des solutions pour améliorer la performance du conseil et du comité d'audit (EY, avril 2019).

4.2.4 La communication à l'interne

Les risques fiscaux peuvent être constatés par les employés sans être nécessairement communiqués à la haute direction, aux membres du comité d'audit ou au CA. Selon l'étude de EY (2012,2013) la moitié des répondants, sur 120 entreprises canadiennes, confirment communiquer le risque seulement en cas de besoin ou sinon jamais bien que depuis la situation ait quelque peu changé. De même, EY (2014) encourage les entreprises à s'assurer de l'existence à l'interne de lignes ouvertes de communication, en raison de l'augmentation des risques fiscaux.

Impact :

- a) Le risque fiscal peut être dissimulé et ne peut être connu que par moyen de communication entre les membres de l'entreprise (Erasmus, 2008) ce qui peut nuire à une prise de décision fiscale. Par exemple : des achats non approuvés par la haute direction qui posent un risque de fraude et d'omission de présentation des informations exactes dans les livres comptables et, par le fait même, dans le calcul de l'impôt et des taxes.
- b) Le manque de communication sur les risques fiscaux est considéré comme une erreur fiscale (Erasmus, 2008) et pourrait engendrer des conflits d'intérêts

et d'autres manquements à l'éthique (Landry, 2011) pour les membres de la direction et le conseil d'administration.

Recommandation :

- a) Avoir une transparence de l'information fiscale à l'interne entre les différents services de l'entreprise, dont la haute direction, le conseil d'administration et le comité d'audit de même qu'une collaboration entre les services (Rossignol, 2002). Les gestionnaires ont également le devoir d'informer le conseil d'administration et le contrôleur financier des risques rencontrés et cela de façon régulière (Lajili et al. 2005). D'ailleurs KPMG (2019) suggère au comité d'audit de communiquer tout dysfonctionnement constaté au conseil d'administration. La transparence de l'information pourrait être sous forme de réunions hebdomadaires ou mensuelles entre le service de fiscalité et la haute direction pour un meilleur suivi comme, par exemple, des discussions sur les avis de cotisations qui ont un impact important sur les flux de trésorerie, la situation financière, etc. Toutes les planifications fiscales qui seront mises en place doivent être, au préalable, communiquées et approuvées par la haute direction et le conseil d'administration. Aussi, nous encourageons les entreprises à mettre en place un réseau partagé informatisé qui contient des fichiers pour chaque année fiscale. Ces derniers englobent toutes les pièces justificatives liées à la fiscalité, les déclarations d'impôts et taxes produites, les avis de cotisation et toute correspondance avec les autorités fiscales. Ces fichiers informatisés seront accessibles aux fiscalistes, aux contrôleurs financiers, à la haute direction et au conseil d'administration pour fins de consultation et prise de décision.
- b) Les membres du conseil d'administration et les auditeurs internes doivent avoir en tout temps un comportement éthique, être indépendants et éviter tout conflit d'intérêts, cependant l'auditeur interne a la responsabilité de communiquer dans le cadre de sa mission directement avec le conseil d'administration y compris des risques liés à la non-conformité (IFACI et

IIA, 2017). Selon la même source (IFACI et IIA, 2017), il devrait y avoir une rencontre au moins une fois par année entre le responsable d'audit interne et le conseil d'administration pour traiter des problématiques liées à l'exécution des missions d'audit ou celles en lien direct avec les activités de l'entreprise.

- c) Informer l'équipe d'audit fiscale des anomalies constatées, afin de prendre des précautions nécessaires pour éliminer le risque fiscal en temps opportun. Landry (2011) mentionne l'importance de communiquer tout risque fiscal significatif au comité d'audit et au conseil d'administration. Aussi, il est important d'assurer une communication continue entre le service de conformité fiscale et le service d'information financière (CPA Canada, 2013). Telus Corporation (Rapport annuel, 2016) a démontré l'importance de l'existence d'un service d'audit fiscal par la mise en place d'une politique en matière de code de conduite fiscal et de gestion des risques. Cette politique comprend les processus d'atténuation des risques fiscaux et les processus de délégation des pouvoirs relatifs aux questions fiscales. Le service interne de fiscalité applique cette politique et les pouvoirs qui lui sont assignés. Ainsi, la politique de Telus Corporation permet à ce service de recevoir régulièrement toutes les informations sur les risques d'ordre fiscal liés aux transactions conformément aux lignes directrices en matière de communications de l'information à l'interne (Rapport annuel Telus corporation, 2016, p. 100) et nous recommandons aux entreprises d'adopter des lignes directrices bien définies pour la communication à l'interne en matière fiscale.
- d) Déléguer un spécialiste en fiscalité pour toute communication avec les autorités fiscales. Tel qu'il a été mentionné dans le Rapport annuel Telus Corporation (2016), toutes les questions liées à la fiscalité sont communiquées et prises en charge par le service fiscalité.
- e) Avoir un système de gestion fiscale approuvée par le conseil d'administration permettant aux membres de la haute direction et le conseil d'être informé des risques fiscaux existants et de faire le suivi ce qui rejoint les propos de

Catriona (2011) et de Lajili et al. (2005). En outre, le comité d'audit devrait être informé de tout risque significatif, de toute fuite de données et de toutes les mesures correctives mises en place à cet effet (KPMG, 2019).

- f) Procéder à l'évaluation des processus de gestion des risques mise en place par haute direction. Cette évaluation devrait être effectuée par l'équipe d'audit interne (IFACI et IIA, 2017) sous la surveillance du comité d'audit et du conseil d'administration en assurant une communication transparente à ce sujet. Selon EY (avril 2019), la communication de l'information permet d'améliorer la performance du conseil d'administration, du comité d'audit et de l'entreprise.

4.2.5 Les lois fiscales

D'après les rapports annuels consultés, la complexité et la modification des lois fiscales constituent un risque fiscal important pour les entreprises canadiennes. Ce risque a été relevé sur neuf des quinze rapports annuels analysés (60%) (voir tableau 2). De plus, la majorité des grandes entreprises détiennent des filiales dans différents pays à travers le monde ce qui augmente le risque lié à la non-conformité fiscale au niveau international.

Impact :

- a) Les lois fiscales peuvent être interprétées d'une façon différente par les équipes internes qui diffèrent de celle des autorités fiscales (CPA Canada, 2013), ce qui entraîne de lourdes conséquences financières pour les entreprises. Une interprétation inappropriée aurait un impact sur l'impôt déclaré aux autorités fiscales des pays concernés. Selon l'OCDE (2004), la divergence dans l'interprétation des lois fiscales est un risque à prendre en compte. Aussi, une interprétation différente par les tribunaux (Wuidard 2011) à celle des entreprises pourrait avoir un impact négatif sur une décision de

litige fiscale. Exemple : le cas de jurisprudence de *Georges Weston Limited* dans l'interprétation de la loi fiscale relative aux éléments de couverture qui a été raison du litige fiscal (Flash fiscal, Question 16, 19 décembre 2017).

- b) Certaines entreprises ne sont pas à jour concernant les modifications des lois fiscales au niveau national et international, ce qui pourrait avoir un impact sur l'estimation exacte des impôts et des taxes à remettre aux autorités fiscales. Par exemple : les réformes fiscales aux États-Unis qui pourraient avoir un impact sur les sociétés canadiennes qui exercent leurs activités aux USA (KPMG, flash impôt Canada, 2017). La complexité des lois fiscales peut être un facteur de risque fiscal. Les résultats d'étude de Catriona (2011) ont démontré que la complexité des lois est l'une des raisons de non-conformité et même si le personnel est hautement qualifié.

Recommandation :

- a) Les missions d'audit fiscal devraient être réalisées dans les filiales à l'étranger et un suivi continu des changements des lois devrait se faire dans les différents pays. EY (2012, 2013) conseille les entreprises actives à l'étranger de se tenir informer des nouveautés fiscales. Les entreprises devraient demander conseil auprès de professionnels qui sont expérimentés dans les lois de chaque pays et l'impact de ces lois (CPA Canada, 2013).
- b) Les impacts du changement des lois sur l'impôt à payer devraient être évalués et une stratégie de conformité fiscale efficace devrait être mise en place, afin de réduire les risques de non-conformité fiscale ce qui appuie les propos de CPA Canada (2013). Une gestion des risques fiscaux encadrée par une fonction fiscale de conformité dans les entreprises permet d'assurer une conformité à la législation fiscale (Catriona, 2011 ; Braithwaite, 2003 ; International Tax Review, 2013).
- c) Des demandes de décision anticipée et d'interprétation technique de l'impôt aux autorités fiscales devraient être produites pour les lois complexes afin

d'obtenir une interprétation exacte et éviter de possibles redressements fiscaux ce qui appui les propos de Wuidard (2011).

- d) Il faudrait une approche de travail efficace entre les fiscalistes de l'entreprise et les autorités fiscales pour assurer le respect et l'interprétation des lois fiscales en vigueur (Telus, Rapport annuel 2016). Selon International Tax Review (2013), il est important de partager les connaissances avec les autorités fiscales pour éclairer la situation fiscale de l'entreprise.

4.2.6 Le prix de Transfert

D'après certains rapports annuels et la littérature, le prix de transfert est un risque réel et en progression pour les multinationales qui détiennent des filiales dans différents pays. Selon EY (2014), les grandes entreprises considèrent le risque lié au prix de transfert comme le risque le plus grand.

Impact :

- a) Les multinationales pourraient se trouver dans une situation où elles paieraient le même impôt au Canada et dans un autre pays où elle détient une filiale s'exposant ainsi au risque de double imposition par les autorités fiscales (Rossing, 2013 ; CPA Canada, 2013). Le prix de transfert a une influence fiscale d'une importance internationale et l'ambiguïté du risque lié au prix de transfert rend plus complexe les lois applicables et incite les administrations fiscales à renforcer les contrôles afférents à ce risque (Rossignol, 2010).
- b) Risque qu'un transfert des biens et services intragroupe d'une même multinationale soit à un prix différent du marché, c'est-à-dire un prix qui prend en considération des facteurs stratégiques, organisationnels, et cela dans le but de payer moins d'impôt aux autorités fiscales (Rossing, 2013).
- c) Les entreprises pourraient transférer leur bénéfice réalisé dans une de leurs filiales installées dans un pays où le taux d'imposition est moins élevé. Tel

qu'il a été mentionné par (OCDE, 2004, p. 15) « le transfert incorrect de bénéfices dans un contexte multinational afin d'en retirer un avantage fiscal (prix de transfert) est un risque d'indiscipline fiscale qui doit être traité via la procédure de gestion de ce risque ».

- d) L'absence d'une politique de prix de transfert documentée pourrait engendrer un litige entre l'entreprise et les autorités fiscales. En effet, selon Haroldene (2009), les multinationales qui n'ont pas une politique documentée relative au prix de transfert font référence à ce risque élevé.

Recommandation :

- a) Une stratégie fiscale efficace pour les multinationales qui rencontrent des risques liés au prix de transfert devrait être mise en place par le biais de procédures de gestion des risques bien documentées ((Haroldene, 2009 ; Borowski et al., 2017). Tout en assurant le maintien et la sauvegarde des documents relatifs aux prix de transfert, car les autorités fiscales pourraient les exiger dans cadre de ses contrôles (Levey et al, 2015 ; Borowski et al., 2017). Par exemple : S'assurer des prix transferts des actifs entre les sociétés liées se fait au prix de cession interne, afin d'éviter les redressements des autorités fiscales et assurer le respect du principe de pleine concurrence (APFF, 2013). Faire appel a des évaluateurs indépendants dans le cadre de transfert d'actifs entre les entités liées (CPA Canada, 2013). Également, il serait important d'obtenir un Accord de Prix Anticipé (APA) qui est une entente sur le prix de transfert entre l'autorité fiscale et l'entreprise (Borowski et al. 2017).
- b) Il devrait y avoir transparence des informations financières de chaque entreprise et de leurs filiales aux administrations fiscales des pays où elles exercent leurs activités ce qui appui les propos de l'OCDE (2004). De plus, les autorités fiscales canadiennes participent au programme d'échange avec d'autres pays et que les programmes d'audit prennent en considération la

transparence, la qualité de gouvernance et la collaboration des membres de la direction (Landry, 2011).

- c) Les entreprises devraient faire appel à des fiscalistes compétents ayant les connaissances approfondies des lois fiscales internationales et en prix de transfert ce que mentionne d'ailleurs Rossing (2013) dans son étude. Le cas de la société Telus Corporation démontre l'importance du rôle du fiscaliste dans la gestion du risque fiscal (voir tableau 1). Il faudrait ainsi que les fiscalistes soient en contact avec les fiscalistes et les autorités fiscales des pays étrangers afin de s'assurer du respect du principe de pleine concurrence (Rossing, 2013). En effet, les autorités fiscales des différents pays peuvent diverger dans les lois applicables sur les prix de transfert, ce qui nécessite une collaboration entre les fiscalistes experts pour les activités de transferts internationaux des multinationales qui détiennent des filiales dans plusieurs pays (Rossing, 2013). Également, les *STN* qui exercent leurs activités économiques dans différents pays ont la possibilité de négocier des accords de prix anticipé (APA) avec les administrations fiscales, afin de respecter le principe de pleine concurrence relatif au prix de transfert (Browski et al, 2017). Cette gestion proactive du risque lié au prix de transfert devrait être déléguée aux experts fiscalistes qui se chargeront de la communication et de la documentation à fournir aux administrations fiscales dans le cadre des APA.
- d) Une vérification devrait être faite à savoir si les filiales canadiennes sont installées dans les pays membres de l'OCDE afin d'analyser les conventions fiscales existantes qui permettraient d'éviter les doubles impositions. Le Canada dispose d'un large réseau de conventions fiscales dans le monde, dont 92 conventions fiscales basées sur le modèle OCDE (Levey et al. 2015).
- e) Des audits fiscaux spécifiques aux prix de transfert dans les différentes filiales se trouvant à l'étranger devraient être réalisés. Tel qu'il a été précisé par Rossing (2013) les visites des lieux par les responsables en prix de transfert

permettraient de préparer la documentation relative au prix de transfert. D'ailleurs KPMG (2019) rappelle l'importance d'évaluer le risque fiscal au niveau mondial par le comité d'audit afin de répondre aux problèmes de prix de transfert.

4.2.7 Les vérifications fiscales

Suite à l'analyse des rapports annuels et des cinq causes de jurisprudence, il a été constaté que de nombreuses entreprises font l'objet de vérification par les autorités fiscales. Selon EY (2014), 68% des grandes entreprises constatent une augmentation des audits par autorités fiscales comparativement au sondage réalisé en 2011 qui a enregistré seulement un taux de 57 %. Également, la littérature fait mention de ce facteur de risque qui est en croissance au niveau mondial. L'ARC a d'ailleurs prévu d'investir 800 millions de dollars (budget fédéral 2016) pour assurer la conformité fiscale des entreprises. Par conséquent, le défaut de justification par les entreprises canadiennes aux exigences des autorités fiscales entraîne l'émission d'avis de cotisations relatifs à des paiements exigibles.

Impact :

- a) Les entreprises s'exposent à des conséquences financières car les redressements fiscaux affectent le flux de trésorerie de l'entreprise et ce qui appui les propos de CPA Canada (2013). Les contrôles par les autorités fiscales sont à la hausse en raison de la complexité des transactions internationales et des prix de transfert (EY, 2012-2013). CPA Canada (2013) a mentionné qu'il est possible que les autorités fiscales contestent une déclaration fiscale produite et que l'ARC évalue la qualité des processus et contrôles internes des grandes entreprises afin de déterminer l'étendue du contrôle fiscal. Par exemple : Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. a fait l'objet d'un redressement fiscal relatif à plusieurs exercices de 2005 à 2007 et à un

redressement établi à 2.2 millions de dollars (Le Groupe Jean Coutu (PJC) Inc. (Applicant) v. The Jean Coutu Group (PJC) USA (Respondent), and Attorney General of Canada (Third Party), 30 novembre 2012).

- b) Subir les conséquences d'une mauvaise réputation (Haroldene, 2009) et de continuité d'exploitation. Exemple : un litige fiscal entre une entreprise et les autorités fiscales qui démontreraient l'existence d'une erreur importante ou de fraude fiscale pourrait engendrer la perte de contrats avec des clients et des difficultés à obtenir du financement.

Recommandation :

- a) Il serait important d'entretenir de bonnes relations avec les autorités fiscales qui se traduiraient par une transparence de l'information en produisant tous les documents nécessaires et exigés afin de justifier les montants déclarés (W.Dunn et al. 2007 ; Belly et Lafrance. 2017). Selon l'étude de Boll (2014), l'administration fiscale se base sur les factures pour justifier les revenus.
- b) Il serait important de désigner un intermédiaire compétent dans le domaine fiscal (Rossignole, 2002) pour toute communication et correspondance avec les vérificateurs fiscaux (Rapport annuel Telus, 2016). De plus, l'ARC demande de rencontrer les membres de la direction pour mieux évaluer le risque fiscal (EY, 2012-2013).
- c) Il faudrait toujours produire les déclarations fiscales sur des logiciels approuvés par les autorités fiscales et s'assurer de la mise à jour continue du logiciel afin que les taux, calculs et lois applicables soient conformes aux exigences des autorités fiscales. Ainsi, ces logiciels permettraient de réduire les coûts des audits, les erreurs et toutes anomalies fiscales ce qui rejoint les propos de Braithwai (2003). Le conseil d'administration devrait s'assurer de l'intégration et de l'approbation relative à la stratégie numérique mise en place qui permet la transmission des données fiscales par voie électronique, car l'administration fiscale utilise la stratégie numérique pour traiter les déclarations fiscales et pour repérer les situations de fraude de façon rapide et

efficace (EY, juin 2019). Selon EY (juin 2019), les recettes fiscales d'un certain nombre de pays ont augmenté suite à l'obligation numérique instaurée par les administrations fiscales qui consiste à joindre aux déclarations d'impôts transmises par voie électronique des données transactionnelles et comptables, c'est le cas de la Russie, le Mexique et le Brésil.

- d) Il faudrait assurer plus de surveillance aux opérations qui font régulièrement l'objet d'audit des autorités fiscales comme les prix de transfert. Selon Braithwai (2003), le suivi de la méthodologie (ex. : prix de revente) et la documentation relative au prix de transfert exigées par les autorités australiennes réduiraient ce risque fiscal. Selon CPA Canada (2013), les membres des conseils d'administration devraient évaluer si la mesure de planification fiscale proposée est raisonnable étant donné qu'il existe une probabilité qu'elle soit contestée lors d'un audit par les autorités fiscales.
- e) Les déclarations fiscales et les paiements des montants dus devraient être produits aux dates exigées par les autorités fiscales. Par exemple : la mise en place d'un système de retenues à la source pour certains montants comme les acomptes provisionnels afin d'éviter de payer des intérêts de retard (CPA Canada, 2013). Selon OCDE (2004, p. 9), les grandes obligations à respecter par les contribuables sont « l'enregistrement dans le système, la production en temps utile de déclarations et renseignements, l'établissement d'informations complètes et exactes (y compris la tenue correcte de livres) et le paiement ponctuel de l'impôt dû ».
- f) Procéder à une divulgation volontaire suite à la détection d'une erreur après avoir produit les déclarations fiscales, l'objectif est d'éviter de payer des intérêts et pénalités plus élevés suite à un éventuel contrôle des autorités fiscales, tel qu'il a été mentionné par CPA Canada (2013).

4.2.8 Les causes de jurisprudences

L'étude des cinq causes de jurisprudences a démontré que les litiges fiscaux entre les autorités fiscales et les entreprises pourraient engendrer différents impacts. De plus, les changements apportés par les jurisprudences influencent sur la conformité fiscale (CPA Canada, 2013).

Impact :

- a) Le litige fiscal pourrait avoir un impact financier (KPMG, 2019) suite aux redressements fiscaux. Il est possible que les tribunaux se prononcent en faveur de l'interprétation des lois par autorités fiscales et que le montant des redressements établi soit maintenu à cet effet, ce qui rejoint les propos de CPA Canada (2013). Tel qu'il a été précisé par Wuidard (2011), il existe une possibilité d'affectation du remboursement au profit des autorités fiscales durant la période du litige.
- b) Les litiges fiscaux pourraient être présentés devant différentes instances de la justice et même jusqu'à la Cour suprême du Canada. Donc, le règlement des litiges pourrait prendre de nombreuses années (Levey et al. 2015 ; CPA Canada, 2013) et occasionner des coûts importants (Wuidard, 2011). De même, CPA Canada (2013) a mentionné que l'entreprise pourrait être contrainte à se présenter devant les tribunaux pour obtenir une décision en sa faveur, donc il serait important d'évaluer si l'appel aux tribunaux serait plus avantageux en termes de coût. D'ailleurs, l'étude de Borowski et al. (2017) évoquent l'amplification des litiges fiscaux portés devant les tribunaux.
- c) Le litige fiscal auprès des tribunaux pourrait être en faveur de la décision des autorités fiscales et créer un risque de réputation auprès du public ce qui rejoint les propos de CPA Canada (2013) et KPMG (2019). Une mauvaise publicité sur le litige pourrait avoir un impact sur la crédibilité et les compétences des membres de l'entreprise. Par exemple, le Groupe Jean Coutu

(PJC) inc. s'est appuyé sur le conseil des experts en fiscalité afin de réduire le risque de variation de taux de change qui n'était pas conforme aux exigences des autorités fiscales (Le Groupe Jean Coutu (PJC) Inc. (Applicant) v. The Jean Coutu Group (PJC) USA (Respondent), and Attorney General of Canada (Third Party), 30 novembre 2012).

Recommandation :

- a) Il serait important d'intégrer des spécialistes en fiscalité à l'interne qui pourraient interpréter les lois applicables par les autorités fiscales. Les spécialistes travailleront en proche collaboration avec le comité d'audit et les conseillers externes et en toute transparence avec les autorités fiscales (Rapport annuel Telus Corporation, 2016).
- b) Dans les cas où les lois sont complexes, les entreprises devraient produire des demandes de décision anticipée et d'interprétation technique de l'impôt aux autorités fiscales pour une meilleure protection en cas de litige fiscal, tel qu'il a été mentionné par CPA Canada (2013).
- c) La présence d'un système de gestion documenté et formalisé (Catriona, 2011) permettrait de présenter tous les documents justificatifs nécessaires dans le cas de vérification par les autorités fiscales. Exemple : l'entreprise Bombardier inc. a présenté à la Cour différentes justificatives comme les contrats de vente d'avion, les états financiers, les notes complémentaires (cause de jurisprudence Bombardier, 2011). D'ailleurs CPA Canada (2013) recommande au conseil d'administration de veiller au maintien des documents qui ont servis à produire les déclarations fiscales et à réaliser la planification fiscale.

4.2.9 L'évasion fiscale

L'évasion fiscale est l'un des problèmes majeurs que rencontrent les autorités fiscales. Le but de certaines entreprises est de dissimuler leurs revenus afin de payer moins d'impôt à l'état. De nombreuses grandes entreprises préfèrent par exemple s'installer dans les pays dits « paradis fiscaux »³⁵. Selon l'OCDE « ces entreprises utilisent les failles du droit international pour réduire leur impôt, le plus souvent en toute légalité, en s'installant dans des pays (accueillants) »³⁶. L'évasion fiscale est toutefois considérée comme un comportement agressif en contournant les lois fiscales pour ne pas payer la juste part d'impôt (APFF, 2014). D'ailleurs, Landry (2011) a mentionné dans ses cahiers d'inaugurations que les stratégies fiscales agressives contribueraient à augmenter le risque fiscal à un niveau inacceptable.

Impact :

- a) Pour l'état, cette évasion représente une diminution des recettes fiscales, affecte les dépenses publiques et menace le système économique, ce qui rejoint les propos de Masclet et al. (2013). Boll (2014) fait mention que l'administration fiscale utilise des moyens de contrôle qui permettent de rendre le revenu dissimulé visible. Ainsi, le risque réel des entreprises est l'augmentation des audits par les administrations fiscales afin d'assurer le paiement de la juste part d'impôt. De plus, l'OCDE (2004) encourage les autorités fiscales à mettre en place des structures d'indiscipline fiscale afin de lutter contre la fraude fiscale.

³⁵Un **paradis fiscal** est un pays ou territoire à **fiscalité** réduite ou nulle (Wikipédia), consulté en octobre 2019

³⁶<https://www.conseiller.ca/nouvelles/industrie/evasion-fiscale-locde-sattaque-aux-multinationales/>. Consulté en septembre 2019

- b) Le non- respect des lois fiscales par les entreprises canadiennes actives dans les pays étrangers pourrait provoquer des difficultés administratives. Par exemple, pour le transfert de fonds (Alimentations Couche -Tard inc., 2015) et les difficultés d'obtenir des contrats sur place. Selon l'OCDE (2004), les autorités fiscales des pays membres coopèrent dans le cadre des échanges d'informations afin de réduire le risque d'indiscipline fiscale.
- c) L'évasion fiscale peut avoir des répercussions au plan criminel (Deslandes, 2009). Selon le degré de gravité, « l'évasion fiscale est un crime qui entraîne de graves conséquences. Les fraudeurs fiscaux peuvent être poursuivis en cour criminelle et se voir imposer des amendes ou une peine d'emprisonnement, en plus de devoir payer l'impôt dû, ainsi que des intérêts et des pénalités »³⁷.
- d) L'évasion fiscale pourrait avoir un impact sur la réputation des entreprises. Tel qu'il a été mentionné par certains auteurs (Deslandes et al, 2009 et Catriona, 2011), le fait qu'une entreprise soit détectée par l'administration fiscale peut nuire à sa réputation. Selon CPA Canada (2013), les méthodes fiscales trop risquées peuvent attirer l'attention des autorités fiscales et ce qui porterait atteinte à la réputation des entreprises. Également, les résultats du 15e sondage mondial d'EY (2018) sur la fraude qui a enregistré la participation de 2550 dirigeants dans 55 pays a indiqué que 38 % des répondants considèrent que la fraude et la corruption comme les plus grands risques pour les entreprises.

Recommandation :

- a) Les multinationales qui détiennent des filiales dans les pays membres de l'OCDE devraient engager des experts en fiscalité, afin de mieux interpréter les lois des pays concernés et ce qui rejoint les propos de CPA, Canada (2013). Depuis sa création en 1961, l'OCDE compte à ce jour 36 membres y compris le Canada qui est considéré comme l'un des membres fondateurs de

³⁷ <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/observation/lutter-contre-infractions-fiscales.html>. Consulté en août 2019.

l'OCDE. De plus, les pays membres représentent plus de 60 % de l'économie mondiale (www.international.gc.ca). D'après le même site internet, l'une des missions de l'OCDE est de mettre en place des lignes directrices et des ententes dans le but de mieux coordonner les politiques des pays membres.

- b) Il serait important de s'assurer des contenus dans les conventions fiscales en vigueur entre les pays membres et non membres de l'OCDE. Du fait que les groupes d'entreprises qui sont actifs dans les territoires des pays membres devraient produire une déclaration pays par pays (OCDE, 2017). De plus, l'échange d'informations sur les groupes est permis entre les différentes administrations fiscales (OCDE, 2017).
- c) Les entreprises devraient avoir un système fiscal informatisé ce qui permettrait de coordonner les données fiscales des filiales et du siège social de l'entreprise avec les autorités fiscales afin d'éviter le risque de double imposition. Selon EY (février 2015), les entreprises devraient mettre en place une technologie efficace afin de surveiller leurs activités fiscales et réduire les risques fiscaux opérationnels.
- d) La communication et la transparence des entreprises sur les données financières et commerciales des filiales et la nature de leurs activités avec les autorités fiscales des pays où elles exercent seraient à souhaiter (Maillard, 2014) et permettrait d'améliorer leur réputation auprès du public (Cozmei, 2014). De plus, KPMG (2019) propose à ce que la direction fiscale face le suivi des débats relatifs aux changements des lois fiscales dans l'ensemble des juridictions où l'entreprise exerce ses activités.
- e) Il faudrait inclure la responsabilité fiscale dans la responsabilité sociale de l'entreprise (RSE) qui démontre que l'entreprise respecte ses engagements fiscaux comme de payer leur juste part d'impôt (International Tax Review 2014). L'intégration d'objectifs sociétaux améliorerait également la réputation de l'entreprise auprès du public (Berthelemy, 2002-2004 ; Landry 2011) et leur confiance envers sa saine gestion.

- f) Il faudrait faire appel à des tiers indépendants pour contribuer à améliorer la performance des systèmes fiscaux défaillants au sein des entreprises. Selon l'étude EY (avril 2019), l'entreprise et le conseil d'administration qui font face à une crise devraient faire recours à des tiers.
- g) Les auditeurs internes ont la responsabilité d'évaluer et d'informer la haute direction et le conseil d'administration de toute fraude et de toute non-conformité constatées lors de leur mission, ce qui rejoint les propos de l'IFACI et IIA (2017).

4.2.10 Les transactions complexes/ inhabituelles

D'après certains rapports annuels, les causes de jurisprudences et la littérature, la complexité des transactions est l'une des raisons des audits par les autorités fiscales et des causes de litige fiscaux. Selon Landry (2011, p. 24) « La mondialisation des marchés a transformé substantiellement la façon de faire des affaires, rendant aussi les opérations commerciales plus complexes ».

Ainsi, la complexité de certaines transactions augmenterait le risque fiscal (Cozmei et al 2014). Parmi les transactions complexes qui augmentent les risques fiscaux, on retrouve les acquisitions, les fusions, la vente d'entreprise et les opérations transfrontalières (EY, 2012-2013). À titre d'exemple : les opérations effectuées entre Groupe Jean Coutu (PJC) inc. Canada et Groupe Jean Coutu (PJC) USA relativement aux contrats de prêt (Le Groupe Jean Coutu (PJC) Inc. (Applicant) v. The Jean Coutu Group (PJC) USA (Respondent), and Attorney General of Canada (Third Party), 2012)

Impact :

- a) Plus une transaction est complexe, plus le risque de non-conformité est élevé. Selon Cortina (2011) la complexité des transactions commerciales n'aide pas

à améliorer la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises. Exemple : suite à l'audit de l'ARC des opérations entre le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. Canada à Groupe Jean Coutu (PJC) USA, un impôt additionnel de 2.2 millions de dollars a été réclamé.

- b) Plus la structure d'une organisation est complexe comme c'est le cas pour les multinationales qui détiennent plusieurs filiales à travers le monde et pratiquent leurs activités sur des marchés moins connus, plus les risques d'erreurs fiscales augmentent, ce qui rejoint les propos d'EY (2014). Selon Cozmei et al. (2014), la complexité des structures organisationnelles sont considérées comme des zones à risque spécifiques et dont le degré de risque est élevé. Exemple : À l'analyse de la Jurisprudence de Bombardier inc. (2011) qui détenait 73 sites de production et d'ingénierie, la justice a reconnu que les avances devaient être comptabilisées pour chaque avion et non pour l'ensemble des contrats (Bombardier Inc. (Appellant) v. Her Majesty the Queen (Respondent), 2011).

Recommandation :

- a) Il serait important que les entreprises canadiennes maintiennent une certaine transparence des activités complexes avec les autorités fiscales. Par exemple, en les informant des nouvelles opérations complexes, elles pourraient éviter les cas de litige fiscal en présentant aux autorités fiscales une demande de décisions anticipées et interprétations techniques en impôt relatives aux transactions complexes. D'ailleurs, CPA Canada (2013) a mentionné qu'il est possible d'obtenir une certitude sur les opérations fiscales avant leur application, en présentant une demande de décision exécutoire ou interprétation technique non exécutoire.
- b) Les entreprises ne devraient pas hésiter à faire appel à des fiscalistes à l'interne ou à l'externe afin d'avoir une meilleure compréhension des lois complexes relativement à certaines transactions (Wuidard, 2011). De même, CPA Canada (2013) a mentionné l'importance de faire appel à des experts en

fiscalité, en particulier les entreprises qui effectuent des opérations complexes à l'international. Télus Corporation est d'ailleurs un bon exemple d'application de cette mesure (Rapport annuel 2016).

- c) Mettre en place une planification fiscale efficace pour les opérations complexes et inhabituelles et cette dernière devra être approuvée par le conseil d'administration. D'ailleurs, CPA Canada (2013) a souligné que le conseil d'administration devrait s'assurer que la direction a pris des mesures efficaces relatives à la planification fiscale complexe.
- d) L'auditeur interne devrait s'assurer lors de sa mission d'audit de mettre en place des procédures d'analyse plus strictes afin de traiter des questions complexes et les aborder avec les dirigeants responsables, ce qui appui les propos de IFACI et IIA (2017).

4.3 Conclusion

Les dix problématiques étudiées ont permis de mieux cerner l'origine des risques fiscaux et leur l'impact. Dans un premier temps, il a été constaté que certains risques fiscaux sont générés à l'interne et il est possible que les procédures mises en place soient inefficaces. Par conséquent, il est nécessaire d'évaluer de façon régulière les procédures fiscales relatives à la production des rapports des impôts et des taxes, à l'approbation et à la validation des informations fiscales produites et transmises aux autorités fiscales. Également, les risques de non-conformité comptables ont un impact sur les risques de non-conformité fiscale du fait que l'établissement de l'impôt repose sur les rapports financiers présentés (états financiers). À cet effet, les recommandations proposées ont pour but d'améliorer les procédures fiscales à l'interne et d'assurer la conformité fiscale.

Dans un deuxième temps, il a été constaté que certains risques sont générés par défaut de transparence et de communication entre les différents paliers de la direction, le conseil d'administration, et les autorités fiscales. À titre d'exemple : la dissimulation de certaines transactions complexes qui ont un impact sur l'impôt à payer. De ce fait, les recommandations proposées se veulent d'encourager la communication et l'échange d'informations à l'interne et à l'externe, car cela permettrait de détecter le risque fiscal en amont et de le corriger en temps opportun.

Dans un troisième temps, il existe des risques liés aux opérations internationales. À titre d'exemple : les prix de transfert et les lois fiscales qui diffèrent d'un pays à un autre. Ces risques peuvent mener à l'évasion fiscale et à des contrôles rigoureux des autorités fiscales. À cet effet, les recommandations proposées visent à solliciter les multinationales à être à jour avec les modifications des lois au niveau national et international. Il serait judicieux d'investir dans la technologie fiscale qui permettrait de consolider les données fiscales, d'assurer l'échange continu entre les filiales et les administrations fiscales. Cette technologie fiscale comprend des outils permettant l'établissement des provisions d'impôts et des taxes à l'échelle mondiale. (EY, février 2015).

Pour conclure, nous suggérons aux entreprises d'intégrer dans la charte d'audit de l'entreprise des missions d'audit fiscales qui seront effectuées de manière fréquente. De plus, il serait important d'affecter à ces missions un personnel qualifié dans le domaine d'audit et de la fiscalité pour s'assurer de la fiabilité des informations financières transmises aux autorités fiscales et de l'efficacité des procédures fiscales mises en place réduiraient le risque fiscal au sein des entreprises canadiennes.

CONCLUSION

Cette étude avait pour objectif d'évaluer l'importance de l'audit interne fiscal pour assurer une gestion efficace des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes. Par conséquent, les questions étaient de savoir si les entreprises canadiennes intégraient des processus pour la gestion des risques fiscaux et si leur charte d'audit interne comprenait des missions relatives à la gestion des risques fiscaux qui permettraient de valider l'efficacité des processus mis en place. Ainsi, pour répondre à ce questionnement, nous nous sommes référés dans un premier temps, aux recherches scientifiques et aux études réalisées par les grands cabinets comptables au Canada et à l'international. Les études antérieures ont démontré la nécessité d'un système de gestion des risques fiscaux (Rossing, 2013 ;Haroldène, 2009). Les études consultées ont également démontré la responsabilité de l'auditeur interne qui a pour mission de contrôler les risques (Ruse et al. 2014) et l'importance du rôle du conseil d'administration qui a pour mission de surveiller le fonctionnement des opérations fiscales et de l'application des procédures (W. Dunn et al. 2007 ; Deslandes et al. 2009 ; Landry. 2011). L'analyse de la littérature sur la gestion des risques fiscaux a aussi permis de constater qu'elle se fait encore rare au niveau canadien.

Nous avons par la suite utilisé trois approches de collecte de données. La première consistait à l'analyse des rapports annuels des quinze grandes entreprises canadiennes (voir tableau 1). Cette approche a permis d'identifier les facteurs de risque qui ressortent le plus et qui semblent être les causes de redressements fiscaux à savoir : la modification des lois et règlements et la complexité de les interpréter (60%) ; l'audit effectué par les autorités fiscales (66%) ; le risque lié aux activités internationales

(33%) ; le risque lié au crédit de la recherche et développement (13%). Également, cette analyse a permis d'évaluer les conséquences des risques fiscaux sur les activités et sur la situation financière des entreprises de même que la gestion fiscale mise en place par les entreprises pour atténuer ces risques. En d'autres mots, les rapports annuels nous confirment l'importance d'une mise en place des processus de gestion de risque et d'intégrer l'audit fiscal dans leur département d'audit pour assurer une gestion de risque efficace (Telus Corporation, Rapport annuel, 2016).

La seconde approche était terrain et effectuée par le biais d'un questionnaire. Cette méthode n'a cependant pas permis d'obtenir les informations attendues même si nous avons sollicité une cinquantaine d'auditeurs des grandes entreprises canadiennes. Le taux de réponse aux sollicitations fut faible (18%) en raison de la réticence et le refus de participation de certains auditeurs internes. Par conséquent, l'approche par questionnaire a permis d'obtenir un seul questionnaire dûment rempli par un auditeur interne d'une grande entreprise canadienne. Afin de mieux comprendre la réticence des auditeurs internes à répondre à notre questionnaire, nous avons fait appel à une experte en fiscalité. D'après l'experte, les dirigeants des grandes entreprises négligent ce risque car il semble être inexistant. De plus, il existe une crainte de divulgation des informations confidentielles qui pourrait porter atteinte à la réputation et aux activités des entreprises.

La dernière approche consistait en l'analyse des causes de jurisprudence ce qui a également permis de cerner les raisons liées aux litiges fiscaux entre les entreprises canadiennes et les autorités fiscales. Ainsi, l'analyse des cinq jurisprudences consultées a démontré que le risque de non-conformité aux lois fiscales canadiennes est la cause principale du redressement fiscal. En effet, il ressort de cette analyse que certaines lois fiscales semblent être complexes et l'interprétation pourrait être différente par certaines entreprises. Par conséquent, les décisions des tribunaux ont

pris en considération les lois fiscales en vigueur, mais également d'autres facteurs importants à leur prise de décision y compris les facteurs économiques et juridiques qui étaient en faveur des entreprises concernées. À cet effet, les cinq causes étudiées ont eu un impact important sur les modifications et interprétations des lois fiscales canadiennes. De plus, ces cinq jurisprudences sont toujours d'actualité même si pour certaines le litige a commencé avant les années 2000.

Notre analyse tripartite a donc permis de cerner dix problématiques majeures que sont la charte d'audit interne, les dépenses diverses, les contrôles internes, la communication à l'interne, les lois fiscales, les vérifications fiscales, les prix de transfert, l'évasion fiscale, les causes de jurisprudences, les transactionnelles complexes et inhabituelles. Puis, de ces problématiques a découlé une évaluation des impacts qui pourraient être générés dû à la négligence de celles-ci et à l'absence de processus de gestion des risques. Enfin, l'évaluation des impacts a mené à une série de recommandations ayant pour but l'amélioration des processus de gestion des risques fiscaux pour les entreprises canadiennes.

Par ailleurs, cette recherche, en plus de contribuer à la littérature canadienne sur la gestion des risques fiscaux, a également permis de mesurer l'importance des ressources fiscales qui permettent d'éviter et minimiser les risques, telles que la technologie, la documentation, la conformité fiscale, la conformité comptable, les jurisprudences, les compétences des responsables, les stratégies fiscales et la charte d'audit interne. Ainsi, globalement, les entreprises seront bien outillées en matière de gestion fiscale en investissant dans les éléments suivants : une charte d'audit qui inclut des missions et responsabilités fiscales; l'estimation et la comptabilisation adéquate des opérations fiscales par la mise en place d'un système informatisé efficace; le recrutement et la formation continue en droit fiscal de l'équipe fiscalité; une

planification fiscale efficace qui permet une économie d'impôt en conformité aux lois fiscales; une gestion fiscale documentée et approuver par le conseil d'administration; une équipe d'audit interne fiscal intégrer au service d'audit interne de l'entreprise qui assure une efficacité continue des processus de gestion des risques fiscaux sous la surveillance du comité d'audit et du conseil d'administration.

Cette recherche présente toutefois certaines limites. Premièrement, le manque de coopération de certains auditeurs internes des grandes entreprises canadiennes n'a pas donné les résultats attendus en terme de réponses au questionnaire ce qui a réduit grandement la taille de l'échantillon. En effet, nous avons procédé à l'envoi de seulement 50 sollicitations et même si nous avons reçu neuf réponses au total pour les sollicitations par courriel, un seul questionnaire dument rempli a été obtenu. Deuxièmement, l'absence d'un service d'audit fiscal et le manque de compétence dans le domaine fiscal de certains auditeurs internes n'a pas permis d'investiguer sur l'audit interne des processus fiscaux au sein de leur entreprise. Troisièmement, l'information sur les risques fiscaux dans les rapports annuels était très faible ou même inexistante. En fait, la gestion des risques fiscaux n'était pas mentionnée dans de nombreux rapports annuels et ce même si le risque était mentionné (c'est le cas des crédits de recherche et développement de Bombardier inc. et de CO2 Solutions inc.(voir tableau 1).Quatrièmement, il ne nous est pas possible de quantifier l'impact de l'ensemble des recommandations présenté au chapitre IV, car il n'existe pas de moyen pour le démontrer actuellement. Notre objectif de recherche n'était toutefois pas de mesurer l'impact des recommandations sur la continuité des activités des entreprises sans risque ni couts fiscaux, mais de proposer des processus efficaces pour améliorer la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes sur le long terme.

En terminant, en regard de notre analyse et de ses limites, plusieurs pistes de recherche se sont ouvertes. Par exemple, il serait intéressant de sonder les conseils d'administration sur leur rôle de surveillance quant à l'auditeur interne et sur la charte d'audit interne. Un questionnaire destiné au conseil d'administration permettrait d'évaluer l'efficacité du conseil et la gestion du risque fiscal. Pour les grandes entreprises canadiennes qui détiennent des filiales dans différents pays, il serait intéressant d'investiguer si les entreprises respectent les conventions fiscales existantes entre les pays et plus précisément celles entre les pays membres de l'OCDE. Une telle approche permettrait d'évaluer l'efficacité de la gestion de nombreux risques fiscaux majeurs, comme le prix de transfert. Finalement, il serait intéressant de mesurer l'augmentation de la présence de détails liés aux risques fiscaux et à leur gestion dans les rapports annuels des entreprises face à la réglementation sur la divulgation. Ceci permettrait une meilleure analyse de la prise en compte de ce risque par les entreprises canadiennes.

ANNEXE 1

COURRIEL ENVOYÉ LORS DE LA PREMIÈRE PRISE DE CONTACT AVEC 50 AUDITEURS INTERNES DE GRANDES ENTREPRISES CANADIENNES

Objet : Projet de recherche en audit interne

Bonjour,

Par la présente, nous sollicitons votre participation à un projet de recherche "Audit interne des processus liés à la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes" dans le cadre d'un projet de recherche au programme de Maîtrise en comptabilité, contrôle, audit à l'École des sciences de la gestion (ESG) de UQAM.

L'objectif de la recherche est d'évaluer les processus liés à la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes ce qui permettra de déceler les dysfonctionnements existants et proposer des recommandations qui aideront les entreprises à réduire et même d'éliminer ces risques.

Votre participation au projet de recherche aidera à évaluer l'efficacité des processus mis en place pour la gestion des risques fiscaux au sein des entreprises canadiennes. Aussi, vous contribuerez à l'avancement de la profession de l'audit interne fiscal au Canada.

Si vous acceptez de participer au projet de recherche, un formulaire de consentement vous sera envoyé par courriel électronique. Toutefois, nous vous suggérons de lire attentivement le contenu du formulaire qui explique les procédures, les avantages, les risques et inconvénients, de même que les personnes avec qui communiquer au besoin.

Votre collaboration sera grandement appréciée et nécessaire pour la réalisation du projet de recherche.

Pour toute question, n'hésitez pas à nous contacter

ANNEXE 2

COURRIEL ENVOYÉ AUX AUDITEURS INTERNES POUR COLLECTE DE DONNÉES PAR MOYEN DE QUESTIONNAIRE

Les questions que nous avons établies sont comme suit :

- 1-Existe-il des documents sur la gestion des risques fiscaux au niveau de l'entreprise mis à la disposition des employés ?
- 2-Au niveau international, la politique de gestion des risques est-elle identique au niveau national ?
- 3- Qui met en place les politiques de la gestion des risques fiscaux ?
- 4- Des mises à jour sont-elles effectuées suite aux modifications des lois fiscales ? À quelle fréquence ?
- 5-Les employés affectés au département de fiscalité suivent-ils des formations continues en fiscalité ?
- 6- Qui représente l'entreprise auprès des autorités fiscales ?
- 7- Quel est le statut de la personne qui approuve les décisions fiscales de l'entreprise ? (Sur le territoire canadien et à l'international)
- 8- Qui évalue les décisions fiscales de l'entreprise ?
- 9- Quels sont les facteurs de risques majeurs ?
- 10-Quelles sont les processus mis en place pour détecter les risques fiscaux ? (Une brève description)
- 11-Les risques liés au processus sont-ils bien perçus par les différents mécanismes de contrôle interne ?
- 12- Quel type de système d'information est mis en place pour gérer l'information fiscale ?
- 13- Les processus mis en place évalue-t-il efficacement le risque ?
- 14-Votre processus traite-t-il des causes profondes des impositions gouvernementales ?

ANNEXE 3

LISTE DES SOCIÉTÉS SÉLECTIONNÉES SUR LE SITE SEDAR

1-5 N plus inc.	22-Groupe Jean Coutu (PJC) inc.
2-9342-8530 Québec inc.	23-Groupe SNC Lavalin inc.
3-Aimia inc.	24-Héroux-Devtek.inc.
4-Alimentation Couche-Tard inc.	25-La société Canadian Tire Limitee.
5-Alphinat inc.	26-Le devoir inc.
6-Banque de Montréal	27-Les compagnies Loblaw Limitee.
7-BCE inc.	28-Liminal BioSciences inc.
8-Bombardier inc.	29-Logistec Corporation
9-Canadian Banc Corp.	30-Métro inc.
10-CO2 Solutions inc.	31-Mines indépendantes Chibougamau inc.
11-Compagnie d'assurance générale Co-operators	32-Orbit Garant Drilling inc.
12-Corporation Terranueva	33-Ovivo inc.
13-Dividend Growth Split corp	34-Quincaillerie Richelieu Ltée
14-Enbridge inc.	35-Ressources X-Terra inc.
15-Exploration Typhon inc	36-Rogers Communications inc.
16-Fortis inc.	37-Technologies interactives Mediagrif inc.
17-Goodfellow inc.	38-Tecsys inc.
18-Groupe ADF inc.	39-Telus Corporation
19-Groupe BMTC inc.	40-Uni-Sélect inc.
20-Groupe Canam inc.	
21-Groupe d'Alimentation MTY inc.	

ANNEXE 4

CERTIFICAT D'ÉTHIQUE



No du certificat : 1811

CERTIFICAT D'ÉTHIQUE

Le comité d'éthique de la recherche pour les étudiants de l'ESG a examiné le protocole de recherche suivant et le juge conforme aux pratiques habituelles ainsi qu'aux normes établies par le Cadre normatif pour l'éthique de la recherche avec des êtres humains de l'UQAM (juin 2012).

Protocole de recherche

Nom de l'étudiant(e) : Salma Charifa Kartout

Programme d'études : Maîtrise en comptabilité, contrôle, audit

Directrice/Directeur de recherche : Lisa Baillargeon

Co-direction (s'il y a lieu)

Titre du protocole de recherche : Audit interne des processus liés à la gestion des risque fiscaux au sein des entreprises canadiennes

Modalités d'application

Les modifications importantes pouvant être apportées au protocole de recherche en cours de réalisation doivent être transmises au comité¹.

Tout événement ou renseignement pouvant affecter l'intégrité ou l'éthicité de la recherche doit être communiqué au comité.

Toute suspension ou cessation du protocole (temporaire ou définitive) doit être communiquée au comité dans les meilleurs délais.

Le présent certificat d'éthique est valide jusqu'au 24-11-2018. Selon les normes de l'Université en vigueur, un suivi annuel est minimalement exigé pour maintenir la validité de la présente approbation éthique. Le rapport d'avancement de projet (renouvellement annuel ou fin de projet) est requis pour le : 24-11-2018

Raoul Graf
Président
CERPE ESG UQAM
Professeur

24-11-2017

Date d'émission

¹ Modifications apportées aux objectifs du projet et à ses étapes de réalisation, au choix des groupes de participants et à la façon de les recruter et aux formulaires de consentement. Les modifications incluent les risques de préjudices non-prévus pour les participants, les précautions mises en place pour les minimiser, les changements au niveau de la protection accordée aux participants en termes d'anonymat et de confidentialité ainsi que les changements au niveau de l'équipe (ajout ou retrait de membres).

BIBLIOGRAPHIE

Littérature scientifique

Allard, M-P. (2014) la recherche en fiscalité canadienne (4^{eme} édition).Scarborough, Ontario : Carswell.

Barthélemy, B et Courrèges, P. (2000, 2004). Gestion des risques Méthode d'optimisation globale. Éditions d'Organisation (2^e ed.). ISBN : 2-7081-3041-2.
Récupéré de https://www.eyrolles.com/Chapitres/9782708130418/intro_Barthelemy.pdf

Blanchard,D.,Dionne, G (Oct 2003). Gestion des risques et gouvernance d'entreprise. Assurances et Gestion des Risques. Vol.71 (3), pp.397-406.ABI/INFORM Collection : Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/217462036?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo

Boll, Karen. (January 2014)). Shady car dealings and taxing work practices: An ethnography of a tax audit process. Accounting, Organisations and Society. Vol. 39(1), pp. 1-19.CRKN Elsevier ScienceDirect. Récupéré de <https://www-sciencedirect-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/science/article/pii/S0361368213001001>

Borkowski, S., Gaffney, M. (2017). Canada and the United States—Trading Partnersand Transfer Pricing Opponents? American review of canadian studies, 2017VOL. 47, NO. 3, 249–265. RCDR Taylor & Francis Social Science and Humanities. Récupéré de <https://www-tandfonline-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/doi/full/10.1080/02722011.2017.1370720>

Braithwait, J. (January 2003) Meta Risk Management and Responsive Regulation for Tax System Integrity. Law & Policy.Vol.25 (1), pp.1-16.CRKN Wiley Online Library. Récupéré de <https://onlinelibrary-wiley-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/doi/abs/10.1111/1467-9930.00137>

- Bretonès, D. (Dec 2014). Nouvelle gouvernance d'entreprise - Des bons principes aux excellentes pratiques. Vie & Sciences de l'Entreprise. Reuil Malmaison. N198, pp.151-152. ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/1656748913?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo
- Catriona. L. (2011). Tax Risk Management Practices and their Impact on Tax Compliance Behaviour – The Views of Tax Executives from Large Australian Companies, Vol.9 (1), pp.89-115.ABI/INFORM Collection. Récupéré de <https://search-proquestcom.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/905853601?OpenUrlRefId=info:xri/sid:pmo&accountid=14719>
- Chatelin-Ertur, C., Eline N. (Sept/oct. 2011). Gouvernance et décision Proposition d'une typologie des styles de gouvernance des organisations. La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion. Vol.46 (251), pages 131 à 144. ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/1541674746?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo
- Cozmei, C., Șerban, E-C. (2014). Risk Management Triggers: From the Tax Risk Pitfalls to Organizational RiskProcedia Economics and Finance.Vol.15, pp.1594-1602.Elsevier Science Direct Libre accès. Récupéré de <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S2212567114006303>
- Delavoët, D-A., Dupui-Castérès, A., Benatia, L. (Juin 2011).Valeur de marque et réputation : un enjeu majeur de la nouvelle gouvernance. Sécurité et stratégie.Vol.6(2),9-20.CAIRN. Récupéré de <https://www-cairn-info.proxy.bibliotheques.uqam.ca/revue-securite-et-strategie-2011-2-page-9.htm#>
- Deslandes, M ; Landry, S. (Février 2009). Risque d'agressivité fiscale, réputation et gouvernance. Acte de conférence. ESG – UQÀM.Récupéré de https://archipel.uqam.ca/2149/1/Tax_et_gouvernance_090209.pdf
- Dionne,G., Moreau, R. (2015).La gouvernance de la gestion des risques : quoi de neuf ? Gestion, Spring Vol.40(1), 40-45.CAIRN. Récupéré de <https://www-cairn-info.proxy.bibliotheques.uqam.ca/revue-gestion-2015-1-page-40.htm>
- Dumont, J-P. (Apr-Jul 2011). Gestion des risques des compagnies d'assurance : une revue de la littérature récente. Assurance et gestion des risques. Vol.79 N 1 /2.43-81.ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/1656748913?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo

com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/884630548?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo

Erasmus, D. (Jun 2008). Seven Sins of Tax Risk Management. Risk Management. Vol.55 (6), 18, 4.ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/227002341?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo

Fredj, J. (2010). Financial crises, bank losses, risk management and audit: what happened?, Economics Letters. Vol.17 (10), p.1019-1022. RCDR Taylor & Francis Social Science and Humanities. Récupéré de <https://www-tandfonline-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/doi/full/10.1080/13504850802676215>

Frigo, M., Anderson, R. (Mar/Apr 2011). Strategic Risk Management:A Foundation for Improving Enterprise Risk Management and Governance. The Journal of Corporate Accounting & Finance, Vol.22 (3), 81-88.CRKN Wiley Online Library. Récupéré de <https://onlinelibrary-wiley-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/doi/abs/10.1002/jcaf.20677>

Guedrib Ben Abderrahmen, M. (Oct 2013). Impact des mécanismes internes de gouvernance sur le risque fiscal : une étude menée dans le contexte tunisien (Thèse de doctorat). Université de Franche comté. Récupéré de <https://tel.archives-ouvertes.fr/tel-00876893/document>

Gumb, B; Noel-lemaitre, C. (2007). Le rapport des dirigeants sur le contrôle interne à l'épreuve de l'analyse de discours. Comptabilité- Contrôle- Audit. Pages 97 à 126. Récupéré de <https://www.cairn.info/revue-comptabilite-contrrole-audit-2007-2-page-97.htm>

Haroldene F.Wunder. (2009.) Tax risk management and the multinational enterprise, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation. Récupéré de <http://isiarticles.com/bundles/Article/pre/pdf/11560.pdf>

International Tax Review (Dec 2013/Jan 2014). The case for stronger tax risk management strategies. London. ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/1476940549?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo

International Tax Review. (Feb 2013). Creating a tax risk management strategy for a multinational. London. ABI/INFORM Collection. Récupéré de [https://search-proquest-](https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/1476940549?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo)

com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/1313669288?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimio

Koleva, K ; Monnier, J-M. (Février, 2009). La représentation de l'impôt dans l'analyse économique de l'impôt et dans l'économie des dispositifs fiscaux. *Revue économique*. (Vol 60),33 à 57. CAIRN. Récupéré de <https://www-cairn-info.proxy.bibliotheques.uqam.ca/revue-economique-2009-1-page-33.htm>

Lachet-Touya, F. (2012). Les interactions fiscales verticales à la lumière de la théorie des multiprincipaux. *Recherches Economiques de Louvain*. Vol.78(1), 27 à 46. CAIRN. Récupéré de <https://www-cairn-info.proxy.bibliotheques.uqam.ca/revue-recherches-economiques-de-louvain-2012-1-page-27.htm>

Lajili,K., Zéghal, D. (2005). Gérer le risque à l'échelle de l'entreprise : L'autre facette de la gouvernance d'entreprise. *Gestion*, Fall. Vol. 30 (3), 104 à 114. ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/195797257?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimio

Landry, S. (9 décembre 2011). La gestion du risque fiscal : une pratique de saine gouvernance Les cahiers des leçons inaugurales, HEC Montréal. Récupéré de http://biblos.hec.ca/biblio/lecons/Cahier_Landry_Suzanne_2011_12_09.pdf

Leroy, M. (1994). L'organisation du contrôle fiscal. Une forme « originale » de bureaucratie. *Revue française de science politique*. Vol.44 (5), 811-835. JSTOR Arts & Sciences XIV. Récupéré de https://www-jstor-org.proxy.bibliotheques.uqam.ca/stable/43119314?seq=1#metadata_info_tab_contents

Levey, M., Gerdes, I., Polacco, G., Wilson, J., Tonkovich, M. (Dec 2015). The changing landscapes of Tax Audits United States, Canada, and Europe. *Journal of International Taxation*. Récupéré en octobre 2019 de: https://www.bakermckenzie.com//media/files/insight/publications/2015/12/the-changing-landscape-of-tax-audits/ar_toronto_changinglandscape_dec15.pdf?la=en

Masclat, D ; Montmarquette, C; Viennot Briot, N. (janvier 2013) Comment réduire la fraude fiscale? Une expérience sur le signalement. CIRANO Atelier savoir et décision. Montréal. Récupéré en novembre 2019 de <https://cirano.qc.ca/files/publications/2013RP-01.pdf>

- Monroy.M.(2003). Procédures et gestion des risques. Connexions.Vol.79 (1), 29-34,CAIRN. Récupéré de <https://www-cairn-info.proxy.bibliotheques.uqam.ca/revue-connexions-2003-1-page-29.htm>
- Plesner Rossing, C. (June 2013). Tax strategy control: The case of transfer pricing tax risk Management. Management Accounting Research. Vol. 24(2) ,175-194. CRKN Elsevier ScienceDirect. Récupéré de <https://www-sciencedirect-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/science/article/pii/S1044500513000310>
- Reboud, S., Séville, Martine St-Pierre, J (2016). De la vulnérabilité à la résilience : développer une capacité stratégique à gérer les risques dans les PME ». Revue internationale P.M.E. : économie et gestion de la petite et moyenne entreprise, vol. 29, n°3-4, 2016, 27-46.Erudit RCDR Revues savantes. Récupéré de <https://www-erudit-org.proxy.bibliotheques.uqam.ca/fr/revues/ipme/2016-v29-n3-4-ipme02873/1038331ar/>
- Rossignol,J.(2010).Fiscalité et responsabilité globale de l'entreprise. Management & Avenir, 2010, Vol.33 (3),175-186. CAIRN. Récupéré de <https://www-cairn-info.proxy.bibliotheques.uqam.ca/revue-management-et-avenir-2010-3-page-175.htm>
- Rossignol, J. (2007). Le juge de l'impôt face aux normes comptables internationales. Comptabilité Contrôle Audit.Vol.13(3),113-128. CAIRN. Récupéré de <https://www-cairn-info.proxy.bibliotheques.uqam.ca/revue-comptabilite-controle-audit-2007-3-page-113.htm>
- Rossignol, J. (2002). La politique fiscal-comptable des entreprises françaises : UNE ÉTUDE EXPLORATOIRE. Comptabilité Contrôle Audit. Vol.8 (1), 89 à 110. ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/212535294?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo
- Rossignol,J.(Septembre,1999). Comptabilité et fiscalité : chronique d'une relation « impérieuse ». Comptabilité Contrôle Audit. Vol.5 (2), 5-24. ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/212598667?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo
- Ruse, E; Danci-Patrau, D (Avril 2014) Internal audit and risk management. Pratical Application of Science. Vol II,525-531.Récupéré de <https://doaj.org/article/50f35fc6cfed4cf4be6f874f9d3e1479>

Thierry-Dubuisson, S. (May 2003). Approche par les risques : les auditeurs peuvent-ils innover ? Comptabilité Contrôle Audit ; Paris. Vol.9, 249-268. ABI/INFORM Collection. Récupéré https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/212568790?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo

W. Dunn, A., Alty D., Carr, B., J. Steeves, C. (2007). Financing Foreign Affiliates: An Overview of the Canadian Proposals and the Rules in Selected Countries. Revue fiscale canadienne Corporate Tax Planning. Vol. 55, no 3, 676-712. Récupéré en septembre 2019 de <https://www.ctf.ca/ctfweb/Documents/PDF/2007ctj/2007ctj3-ctp.pdf>

Zéghal, D., Wa Mandzila, E. (May-Aug 2009). Management des risques de l'entreprise : Ne prenez pas le risque de ne pas le faire ! La Revue des Sciences de Gestion : Direction et Gestion, Vol.44 (237/238), 17-26. ABI/INFORM Collection. Récupéré de https://search-proquest-com.proxy.bibliotheques.uqam.ca/docview/220852961?rfr_id=info%3Axri%2Fsid%3Aprimo

Littérature professionnelle

Association de planification fiscale et financière (2014). Revue de planification fiscale et financière. Vol. 34, n1-2014. Montréal. Récupéré en juin 2018 de <http://collections.banq.qc.ca/ark:/52327/bs2332640>

Association de planification fiscale et financière (2013). Revue de planification fiscale et financière. Vol. 33, n3-2013. Montréal. Récupéré en juin 2018 de <http://collections.banq.qc.ca/ark:/52327/bs2332642>.

Belly, D., Lafrance, J., (5 octobre 2017). Conférence. La gestion du risque fiscal : éthique, gouvernance, transparence. Norton Rose Fulbright. Cabinet d'avocat à Montréal. Récupéré en juin 2018 de <http://www.nortonrosefulbright.com/files/ca-a2-la-gestion-du-risque-fiscal--ethique-gouvernance-transparence-157574.pdf>.

CPA Canada, Global Risk Institute, (mai 2019), Le Conférence Board du Canada. L'état de la GRE au Canada : Enquête d'étalonnage. Récupéré en Avril 2020 de <file:///C:/Users/Home/Downloads/02129-RG-enquete-etat-gre-canada-mai-2019.pdf>

CPA Canada (2013), Cahier d'information : Surveillance exercée par le conseil sur le risque lié à la fiscalité Questions que les administrateurs devraient poser. Par Brian J. Wilson. Toronto. Récupéré en novembre 2019 de file:///C:/Users/fg091278/Downloads/Cahier%20d'information-%20Surveillance%20exercee%20par%20le%20conseil%20sur%20le%20risque%20lie%20a%20la%20fiscalite_50027.pdf

Ernest Young (Juin 2019). Questionsfiscales@EY. Transformation numérique de l'administration fiscale élargit l'éventail des risques que les conseils d'administration doivent prendre en considération. Récupéré en novembre 2019 de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Questionsfiscales@EY-Juin2019/\\$FILE/Questionsfiscales@EY-Juin2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Questionsfiscales@EY-Juin2019/$FILE/Questionsfiscales@EY-Juin2019.pdf)

Ernest Young (Avril 2019). Questionsfiscales@EY. Amélioration de la performance des conseils d'administration grâce à des évaluations efficaces. Récupéré en novembre 2019 de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Questionsfiscales@EY-Apr2019/\\$FILE/Questionsfiscales@EY-Avr2019.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Questionsfiscales@EY-Apr2019/$FILE/Questionsfiscales@EY-Avr2019.pdf)

Ernest Young (Décembre 2018). Questionsfiscales@EY. Enjeux en matière de gestion des risques pour le comité d'audit. Récupéré en novembre 2019 de <https://www.ey.com/ca/fr/services/tax/questionsfiscales-dec2018#section3>

Ernest Young. (2018) Enquête internationale sur la fraude et la corruption, 15^e édition. Récupéré en novembre 2019 de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-integrity-in-the-spotlight-fr/\\$FILE/ey-integrity-in-the-spotlight-fr.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-integrity-in-the-spotlight-fr/$FILE/ey-integrity-in-the-spotlight-fr.pdf)

Ernest Young (février 2015). Questionsfiscales@EY. Les huit étapes pour gérer les risques fiscaux. Récupéré en décembre 2017 de <https://www.ey.com/ca/fr/services/tax/questionsfiscales-fevrier2015-huit-etapes-pour-gerer-les-risques-fiscaux>

Ernest Young (13 May 2014). Accélération des risques fiscaux à travers le monde, les entreprises s'inquiètent d'une possibilité de « chaos fiscal » autour du manque de coordination de l'EBITB. Récupéré en décembre 2016 de <https://www.prnewswire.com/fr/communiqués-de-presse/acceleration-des-risques-fiscaux-a-travers-le-monde-les-entreprises-sinquietent-dune-possibilite-de--chaos-fiscal--autour-du-manque-de-coordination-de-lebitb-259059991.html>

Ernest Young. Sondage (2012-2013) sur la gouvernance fiscale au Canada. Augmentation des risques fiscaux au Canada et dans le monde. Récupéré en décembre 2016 de [ey.mobi/Publication/vwLUAssets/Sondage-gouvernance-](https://www.ey.com/ca/fr/services/tax/questionsfiscales-sondage-gouvernance-2012-2013)

fiscale-Canada-2012-2013/\$FILE/Sondage-gouvernance-fiscale-Canada-2012-2013.pdf

IFACI Institut français de l'audit et de contrôle interne et PWC France. (2018) COSO-Référentiel intégré de contrôle interne. Récupéré en octobre 2019 de <https://docs.ifaci.com/wp-content/uploads/2018/03/executive-summary-coso-def.pdf>

IFACI et Institut des auditeurs internes (IIA). (mai 2017) CADRE DE RÉFÉRENCE INTERNATIONAL DES PRATIQUES PROFESSIONNELLES DE L'AUDIT INTERNE. Édition 2017. Récupéré en novembre 2019 de <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/CRIPP-2017-version-finale-amende-e-31052017.pdf>

IFACI. (2008). Groupe Professionnel « Collectivités Territoriales » (septembre 2008) La charte d'audit interne. ISBN : 978 2 915042 26 9. Récupéré en octobre 2019 de : <https://chapters.theiia.org/montreal/ChapterDocuments/Charte%20d%E2%80%99audit%20interne%20adapt%C3%A9%20au%20secteur%20Collectivit%C3%A9s%20territoriales.pdf>

KPMG. (juillet 2019) Guide des bonnes pratiques des comités d'audit des sociétés foncières cotées, 4^{ème} édition. Récupéré en novembre 2019 de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/fr/pdf/2019/07/fr-guide-bonnes-pratiques-comite-audit-societe-fonciere-2019.pdf>

KPMG. (le 2 Novembre 2017).Flash Impôt Canada Les États-Unis publient leur projet de réforme fiscale. N 2017-51. Récupéré en juin 2018 de <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/ca/pdf/tnf/2017/ca-les-etats-unis-publent-leur-projet-de-reforme-fiscale.pdf>

OCDE. (Septembre 2017). Déclaration pays par pays, manuel pratique des risques fiscaux. Récupéré en juin 2018 de <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/beps/declaration-pays-par-pays-manuel-pratique-de-mise-en-oeuvre.pdf>.

OCDE. (Septembre 2004). Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Systèmes de sélection des dossiers à contrôler. Note d'information. Récupéré en juin 2018 de <http://www.oecd.org/fr/fiscalite/administration/34339339.pdf>

OCDE. (Septembre 2004). Gestion du risque d'indiscipline fiscale : Gérer et améliorer la discipline fiscale. Note d'information. Récupéré en juin 2018 de <file:///E:/OCDE%202004.pdf>

PWC. (Le 11 juin 2015) Décision de la cour canadienne de l'impôt dans l'affaire Kruger : Évaluation des contrats d'option. Point de vue fiscale, numéro 2015-33F. Ontario. Récupéré en mai 2018 de <https://www.pwc.com/ca/fr/tax-insights/publications/pwc-tccs-decision-kruger-valuation-option-contracts-fr.pdf>.

PWC. Évaluation des risques liés aux prix de transfert. Récupéré en mai 2018 de <https://www.pwc.com/ca/fr/services/tax/corporate-tax/transfer-pricing/risk-assessments.html>.

Richter. Danger : risques fiscaux. Récupéré en décembre 2016 de <https://www.richter.ca/fr/danger-risques-fiscaux/>.

Wuidard, J-L. (Mai 2011). Conseils fiscaux pour la gestion des risques fiscaux de l'entreprise, Droit de rencontres. Ordre des avocats du bureau de Liège. Récupéré en mai 2018 de <http://www.acteo.be/files/uploads/2011/06/Wuidard-Jean-Luc-Droit-Rencontres-4-mai-2011-version-fran%C3%A7aise-.pdf>

Jurisprudences

Bombardier Inc (Appelant) v. Her Majesty the Queen (Respondent) (26 janvier 2011). Référence neutre : 2011 CCI 48. Cour canadienne de l'impôt. Récupéré de <http://resource.intelliconnect.ca/resource/scion/document/default/cchcaf543b66f4efcb842f2a9c6583aad4852?cfu=WKCAN&cpid=WKCA-TAL-IC&uAppCtx=RWI>

George Weston Limited. (9 décembre 2017). Flash fiscal. Vol. 26, no 4. Question 16. Collection APFF-impôt et taxes. Québec Récupéré de <http://www.intelliconnect.ca>

Gagnon, R. (6 octobre 2017). Video Tax news. 2017-0705181C6 Hedging & George Weston Limited. Technical Interpretation. Récupéré en mai 2018 de <https://members.videotax.com/technical-interpretations/2017-0705181C6-hedging-george-weston-limited>.

Kruger Incorporated c. Sa Majesté la Reine. (22 juin 2016). Référence neutre : 2016 CAF 186. Cour d'appel fédérale.

Récupéré de [http://intelliconnect.ca/scion/secure/ctx_TRUE/index.jsp?1568409520370=&document_id=cchca90911a9d172ebad7e14d4d7b02d3528c&uAppCtx=RWI&cpid=WKCA-TAL-IC&link_type=1&cfu=WKCAN&is_citator=false#page\[3\]](http://intelliconnect.ca/scion/secure/ctx_TRUE/index.jsp?1568409520370=&document_id=cchca90911a9d172ebad7e14d4d7b02d3528c&uAppCtx=RWI&cpid=WKCA-TAL-IC&link_type=1&cfu=WKCAN&is_citator=false#page[3])

Le Groupe Jean Coutu (PJC) Inc. (Applicant) v. The Jean Coutu Group (PJC) USA (Respondent), and Attorney General of Canada (Third Party). (30 novembre 2012). Référence neutre : 2012 QCCS 6917. Cour supérieure du Québec. Récupéré de : [http://intelliconnect.ca/scion/secure/ctx_TRUE/index.jsp?document_id=cchca60e98e2e17d0655139ed63ae679e07a2&uAppCtx=RWI&1571008901773=&cpid=WKCA-TAL-IC&link_type=1&cfu=WKCAN&is_citator=false#page\[3\]](http://intelliconnect.ca/scion/secure/ctx_TRUE/index.jsp?document_id=cchca60e98e2e17d0655139ed63ae679e07a2&uAppCtx=RWI&1571008901773=&cpid=WKCA-TAL-IC&link_type=1&cfu=WKCAN&is_citator=false#page[3])

Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. c. Canada (Procureur général), [2016] 2 RCS 670, 2016 CSC 55 (CanLII). Cour Suprême du Canada. CanLii. Récupéré de <https://www.canlii.org/fr/ca/csc/doc/2016/2016csc55/2016csc55.html>

Shell Canada Ltée c. Canada, [1999] 3 RCS 622, 1999 CanLII 647 (CSC). (15 octobre 1999). Cour suprême du Canada. CanLii. Récupéré de <https://www.canlii.org/fr/ca/csc/doc/1999/1999canlii647/1999canlii647.html>

Rapports annuels

5N Plus inc. (2017, 4 avril). 5N Plus inc. : Rapport annuel 2016. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00026114&issuerType=03&projectNo=02608360&docId=4086971>

Aimia inc. (2014, 29 juillet). Aimia inc. Rapport annuel 2013. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00027127&issuerType=03&projectNo=02237411&docId=3580698>

Aimia inc. (2017, 8 mai). Aimia inc. : Rapport annuel 2016. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00027127&issuerType=03&projectNo=02623085&docId=4110834>

Alimentation Couche-Tard (2015, 24 juillet). Alimentation Couche-: Rapport annuel 2015. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00007730&issuerType=03&projectNo=02375066&docId=3771935>

Banque de Montréal (2001, 23 janvier). Banque de Montréal : Rapport annuel 2000. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00002530&issuerType=03&projectNo=00327379&docId=633218>

Banque de Montréal (2016, 3 février). Banque de Montréal : Rapport annuel 2015. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00002530&issuerType=03&projectNo=02435541&docId=3859724>

Banque de Montréal (2017, 17 février). Banque de Montréal : Rapport annuel 2016. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00002530&issuerType=03&projectNo=02583441&docId=4056171>

BCE inc. (2016, 9 mars). BCE inc. : Rapport annuel 2015. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00000326&issuerType=03&projectNo=02452789&docId=3876065>

Bombardier inc. (2000, 18 mai). Bombardier inc. : Rapport annuel 2000. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001177&issuerType=03&projectNo=00267234&docId=524339>

Bombardier inc.(2012, 1 mars). Bombardier inc Rapport annuel 2011. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001177&issuerType=03&projectNo=01867166&docId=3060798>

Bombardier inc.(2013, 21 février). Bombardier inc : Rapport annuel 2012. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001177&issuerType=03&projectNo=02017494&docId=3272268>

Bombardier inc. (2016, 17 février). Bombardier inc : Rapport annuel 2015. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001177&issuerType=03&projectNo=02444291&docId=3864311>

CO2 Solutions inc. (2017, 27 octobre).CO2 Solutions inc. : Rapport annuel 2017.
 Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00017193&issuerType=03&projectNo=02686937&docId=4198882>

Enbridge inc. (2017, 6 avril). Enbridge inc : Rapport annuel 2016. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001736&issuerType=03&projectNo=02609380&docId=4088579>

Fortis inc. (2017, 25 avril). Fortis inc. : Rapport annuel 2016. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001917&issuerType=03&projectNo=02596914&docId=4097505>

George Weston Limitee (2011, 23 mars).George Weston Limitee: Rapport annuel 2010. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001955&issuerType=03&projectNo=01706196&docId=2844318>

George Weston Limitee. (2016, 18 mars).George Weston Limitee: Rapport annuel 2015. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001955&issuerType=03&projectNo=02451042&docId=3881111>

Groupe SNC-Lavalin inc.(2017, 4 avril). Groupe SNC-Lavalin inc. : Rapport annuel 2016. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001195&issuerType=03&projectNo=02608373&docId=4086986>

- La Société Canadian Tire Limitee.(2017, 21 mars). La Société Canadian Tire Limitee : Rapport annuel 2016. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00000534&issuerType=03&projectNo=02598113&docId=4075660>
- Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc.(2005, 19 aout). Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. : Rapport annuel 2005. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=00820989&docId=1544882>
- Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc.(2006, 09 aout). Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. : Rapport annuel 2006. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=00973193&docId=1775913>
- Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc.(2007, 03 aout). Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. : Rapport annuel 2007. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=01137018&docId=2017035>
- Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc.(2010, 28 avril). Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc. : Rapport annuel 2010. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=01569546&docId=2635731>
- Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc (2011, 28 avril). Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc : Rapport annuel 2011. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=01734991&docId=2872941>
- Le Groupe Jean coutu (PJC) inc. (2012, 3 mai).Le Groupe Jean coutu (PJC) inc. : Rapport annuel 2012. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=01901214&docId=3109110>
- Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc.(2013, 1 mai).Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc Rapport annuel 2013. Récupéré de <https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=02054179&docId=3323879>

- Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc (2014, 30 avril).Le Groupe Jean Coutu (PJC) inc
Rapport annuel 2014. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001790&issuerType=03&projectNo=02200521&docId=3526303>
- Les Compagnies Loblaw Limitee. (2017, 3 mars). Les Compagnies Loblaw Limitee. :
Rapport annuel 2016. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00001956&issuerType=03&projectNo=02586599&docId=4065935>
- Papiers Tissu KP inc. Rapport annuel 2016. Récupéré de
https://www.kptissueinc.com/fr-CA/gpc/_media/Document/kpt-ar2016-fr-complete-final-1.pdf
- Papiers Tissu KP inc. Rapport annuel 2017. Récupéré de
http://www.kptissueinc.com/fr-CA/gpc/_media/Document/kpt-ar2017-fr.PDF
- Rogers Communications inc. (2017, 10 mars). Rogers Communications inc. : Rapport
annuel 2016. Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00003765&issuerType=03&projectNo=02582687&docId=4069956>
- Shell Canada Limitee. (1999, 25 mars). Shell Canada Limitee : Rapport annuel 1998.
Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00002526&issuerType=03&projectNo=00160634&docId=316745>
- Shell Canada Limitee. (2000, 22 mars).Shell Canada Limitee : Rapport annuel 1999.
Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00002526&issuerType=03&projectNo=00248633&docId=487474>
- Shell Canada Limitee (2001, 22 mars). Shell Canada Limitee : Rapport annuel 2000.
Récupéré de
<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00002526&issuerType=03&projectNo=00340864&docId=655590>
- Telus corporation. (2007, 31 mars). Telus Corporation : Rapport annuel 2006.
Récupéré
de<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00011998&issuerType=03&projectNo=01076684&docId=1924104>

Telus Corporation. (2017, 7 avril). Telus Corporation : Rapport annuel 2016.

Récupéré de

<https://sedar.com/GetFile.do?lang=FR&docClass=2&issuerNo=00011998&issuerType=03&projectNo=02609948&docId=4089512>

Autres documents

Bédard, D. (le 06 novembre 2015). Pourquoi on ne doit pas mélanger l'argent et la morale. Le journal les affaires. Récupéré en juin 2018 de <https://www.lesaffaires.com/blogues/diane-berard/pourquoi-on-ne-doit-pas-melange-l-impot-et-la-morale/583085>.

Budget fédéral (le 22 mars 2016) Budget fédéral 2016 : Résumé et réactions du SCFP. Syndicat canadien de la fonction publique. Récupéré en octobre 2019 de <https://scfp.ca/budget-federal-2016-resume-et-reactions-du-scfp>

Gouvernement du Canada Index des Folios de l'impôt sur le revenu. Folio 6 Intérêts : déductibilité des intérêts. Récupéré en septembre 2019 de <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/services/impot/renseignements-techniques/impot-revenu/quoi-neuf-folios-impot-revenu.html>

Gouvernement du Canada. Guide de gestion intégrée de risque. Récupéré en mai 2018 de : https://www.canada.ca/fr/secretariat-conseil-tresor/organisation/gestion-risque/guide-gestion-integree-risque.html#toc4_6

Gouvernement du Canada. (23 avril 2019). Circulaire d'information en matière d'impôt sur le revenu. Objet : décisions anticipées et interprétations techniques en impôt. Récupéré en novembre 2019 de : <https://www.canada.ca/content/dam/cra-arc/formspubs/pub/ic70-6/ic70-6-9-19f.pdf>

Gouvernement du Canada. Lutter contre les crimes fiscaux. Récupéré en août 2019 de <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/programmes/a-propos-agence-revenu-canada-arc/observation/lutter-contre-infractions-fiscales.html>

Gouvernement du Canada. Le Canada et l'Organisation de coopération et de développement économiques (OCDE). Récupéré en octobre 2019 de : https://www.international.gc.ca/world-monde/international_relations-relations_internationales/oecd-ocde/index.aspx?lang=fra

Gouvernement du Canada. Vérification d'entreprise. Récupéré en septembre 2019 de

<https://www.canada.ca/fr/agencerevenu/services/impot/entreprises/sujets/changement-s-effectues-a-votre-entreprise/verifications-entreprises.html>

Gouvernement du Canada. Conseils fiscaux 2019. Récupéré en novembre 2019 de <https://www.canada.ca/fr/agence-revenu/nouvelles/salle-presse/conseils-fiscaux/conseils-fiscaux-2019.html>

Journal Du Net (02/02/2019). Coso : définition. Récupéré en octobre 2019 de <https://www.journaldunet.fr/business/dictionnaire-economique-et-financier/1198691-coso-definition/>

La presse canadienne (Octobre 2012). Les entreprises canadiennes ne paient pas assez d'impôt, selon une étude. Récupéré en mai 2018 de <https://www.ledevoir.com/economie/361076/les-grandes-entreprises-ne-paient-pas-assez-d-impot-selon-une-etude>

Maillard, R. (le 18 septembre 2014). Évasion fiscale : l'OCDE s'attaque aux multinationales. L'organisme propose une vaste refonte du système fiscal international. Journal Conseiller. Récupéré en septembre 2019 de <https://www.conseiller.ca/nouvelles/industrie/evasion-fiscale-locde-sattaque-aux-multinationales/>.

Manuvie. (Février 2016). Déductibilité des intérêts. Récupéré en octobre 2018 de https://repsourcepublic.manulife.com/wps/wcm/connect/12815ca7-02f0-453b-b8fa1ae0a49f46bd/ins_tepg_taxtopicintrstdedf.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=ROOTWORKSPACE-12815ca7-02f0-453b-b8fa-1ae0a49f46bd-lBz7fPO

Ocampo, J-A., (le 12 Mars 2018). Évasion fiscale : en finir avec le chantage des multinationales. Magazine Le temps. Récupéré en mai 2018 de <https://www.letemps.ch/economie/evasion-fiscale-finir-chantage-multinationales>

Petite entreprise.net. Comment évaluer le risque fiscal ? Récupéré en décembre 2017 de <https://www.petite-entreprise.net/P-2906-88-G1-comment-evaluer-le-risque-fiscal.html>.

Radio Canada (le 4 mai 2012). Débat sur le financement des universités : qu'est-ce que la taxe sur le capital ? Récupéré en mai 2018 de <https://ici.radio-canada.ca/nouvelle/560326/taxe-capital-quebec-retour-analyse>

Wildon, M. The Audit of taxation. Récupéré en Octobre 2017. <https://www.iaa.org.uk/resources/heads-of-internal-audit-service/forums-and-webinars/the-audit-of-taxation>